

## **DECIZIE nr. 1034/72/25.02.2016**

privind contestația formulată de S.C. X S.A.  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. ..../...../28.09.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. A-SLP .../21.09.2015, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../1/28.09.2015, asupra contestației formulate de

S.C. X S.R.L.

CUI: ... ,

cu sediul în ... , jud. Arad

înregistrată la M.F.P. – A.N.A.F. – D.G.A.M.C. sub nr. ..../04.05.2015, la A.N.A.F. – Registratura Generală sub nr. .../16.06.2015 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. ..../..../28.09.2015.

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC ... /25.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC ... /25.03.2015 și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /24.03.2015 emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, solicitând:

- Anularea Deciziei de impunere, Raportului de inspecție fiscală și a Dispoziției de măsuri;

- Exonerarea petentei de la plata obligațiilor bugetare stabilite prin Decizia de impunere și a accesoriilor aferente, în sumă totală de ... lei (impozite de ... lei și dobânzi/penalități de întârziere de ... lei), ca fiind nedatorate;

- Anularea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit pentru perioada 2006 - 2010, solicitând în același timp și anularea impozitului pe profit aferent anulării reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit, precum și a accesoriilor aferente;

- Anularea bazei impozabile stabilită suplimentar privind veniturile obținute de nerezidenți, precum și a impozitului suplimentar pe veniturile obținute de nerezidenți, precum și a accesoriilor aferente

- Anularea bazei impozabile stabilită suplimentar privind activitățile desfășurate în baza convențiilor civile, precum și a impozitului suplimentar/contribuțiilor sociale suplimentare aferente veniturilor din activități desfășurate în baza convențiilor civile, precum și a accesoriilor aferente.

**Referitor la capătul de cerere privind Raportul de Inspecție fiscală F-MC ... /25.03.2015, se rețin următoarele:**

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);*

*b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

ART. 86

*Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.*

*(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.*

*(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]*

ART. 87

*Forma și conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]*”

coroborat cu art. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 106

*Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.*

*(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.*

[...]

*Norme metodologice:*

*106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.*

*106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-*

verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau încrucișate si orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Posibilitatea de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

"ART. 205

*Posibilitatea de contestare*

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Având în vedere ca raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 1021/2013 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

„ În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.

La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține ..... pagini.

Prezenta decizie reprezintă titlu de creanță.”

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ... /25.03.2015, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

***Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC ... /25.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de D.G.A.M.C., se rețin următoarele:***

SC X SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC ... /25.03.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC ... /25.03.2015 emisă de D.G.A.M.C. pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
- ... lei – penalități 15% aferente impozitului pe profit
- ... lei – impozit pe veniturile din salarii
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii
- ... lei – penalități 15% aferente impozitului pe veniturile din salarii
- ... lei – contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat datorată de angajator
- ... lei – penalități 15% aferente contribuției de asigurări sociale de stat datorată de angajator
- ... lei – contribuția de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați
- ... lei – penalități 15% aferente contribuției de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați
- ... lei – contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator
- ... lei – penalități 15% aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator
- ... lei – contribuția de asigurări de sănătate datorată de asigurați
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de asigurați
- ... lei – penalități 15% aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de asigurați
- ... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator

- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției pentru șomaj datorată de angajator
- .... lei – penalități 15% aferente contribuției pentru șomaj datorată de angajator
- ... lei – contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- ... lei – penalități 15% aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- ... lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- ... lei – penalități 15% aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații
- ... lei – penalități 15% aferente contribuției pentru concedii și indemnizații
- ... lei – impozit pe veniturile nerezidenților – persoane juridice
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile nerezidenților – persoane juridice
- ... lei – penalități 15% aferente impozitului pe veniturile nerezidenților – persoane juridice
- -... lei – impozit venit convenții civile.

Contestația a fost semnată de mandatarii SC X SRL, respectiv dl. ... – director comercial și d-na. ... – manager financiar, la dosarul cauzei fiind depusă Procura specială în original, tradusă și legalizată, contestația purtând amprenta ștampilei SC X SRL, așa după cum prevede art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I.** Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC ... /25.03.2015 și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /24.03.2015 emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, solicitând admiterea contestației și pe cale de consecință anularea deciziilor contestate.

La **pct. A** din contestația formulată petenta prezintă situația de fapt care a determinat emiterea actelor contestate, respectiv organizarea petentei, discuțiile dintre reprezentanții petentei și organele de inspecție fiscală, actele emise urmare controlului și constatările înscrise în acestea (decizia de impunere și dispoziția de măsuri).

Începând cu pagina 8 a contestației petenta expune argumentația de fond, care în opinia acesteia demonstrează faptul că actele contestate au fost emise cu nerespectarea dispozițiilor legale și cu încălcarea principiilor cooperării și buneicredințe consacrate de dispozițiile Codului de procedură fiscală, respectiv:

### ***I. Argumentația de fond***

#### ***1. Nulitatea relativă a actelor administrativ-fiscale atacate***

**1.1** Nulitatea relativă a actelor administrativ - fiscale atacate pentru încălcarea de către autoritățile fiscale de control a termenului prevăzut la art. 104 alin. (2) din Codul de procedură fiscală

Petenta precizează că actele contestate au fost emise cu nerespectarea termenului imperativ de 6 luni prevăzut de legiuitor la art. 104 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, sancțiunea legală pentru nerespectarea acestui termen fiind nulitatea relativă a actelor administrativ-fiscale atacate, prevăzută la art. 174 alin. (3) din Noul Cod de Procedură Civilă.

Nerespectarea acestei dispoziții legale a produs petentei o vătămare, reprezentată de sumele excesive stabilite în sarcina acesteia datorită perioadei exagerate de desfășurare a inspecției fiscale, vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea actelor administrativ-fiscale atacate, aceasta considerând că sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de art. 175 alin. (1) din NCPC, care reglementează nulitatea virtuală.

În sprijinul argumentației prezentate petenta face trimitere la Decizia nr. ... din 04.04.2013 a ÎCCJ - Secția de contencios administrativ si fiscal.

**1.2** Necesitatea anulării în parte a actului fiscal de impunere pentru motivul nemotivării în fapt a Deciziei de impunere în ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite în sarcina petentei ca urmare a ajustărilor de prețuri de transfer efectuate

În opinia petentei, actul administrativ fiscal a fost emis cu încălcarea evidentă a prevederilor art. 43 Cod procedură fiscală și a dreptului său la apărare, în condițiile în care actul de impunere nu face nicio referire, cât de sumară, la circumstanțele de fapt pentru care în cadrul Deciziei de impunere a fost stabilită suplimentar obligația fiscală reprezentând impozit pe profit ca urmare a ajustărilor de prețuri de transfer și accesoriile aferente acestora, fiind evident că această decizie nu este motivată în fapt, contrar dispozițiilor legale exprese ale art. 43 alin. 2 lit. e din Codul de procedură fiscală.

În sprijinul afirmațiilor sale petenta invocă prevederile art. 2 alin. 3 și art. 43 alin. (2) litera e) din Codul de procedură fiscală coroborate cu dispozițiile art. 175 alin. (1) din NCPC, dar și art. 24 din Constituția României - *dreptul la apărare* - și

principiile consfințite de art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, reliefate în jurisprudența constantă a CEDO - *principiului egalității armelor*.

## **2. Nelegalitatea actelor administrative contestate**

Petenta detaliază motivele care conduc la nelegalitatea actelor atacate, astfel:

### **2.1 Impozitul pe profit**

#### **2.1.1. Stornări nejustificate de venituri**

Petenta consideră că motivele prezentate de organele de inspecție fiscală sunt nefundamentate legal, prevederile legislative invocate de organele de inspecție fiscală neputând fi luate în considerare în vederea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit.

Citând prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, petenta consideră că livrările efectuate între 2 parteneri comerciali și stornările ulterioare nu reprezintă în niciun caz o tranzacție fără scop economic, din textul Raportului de inspecție fiscală nerezultând că organele de inspecție fiscală ar fi reîncadrat forma tranzacției pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Citând prevederile art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, petenta consideră că include prevederi generale cu privire la calculul profitului impozabil, fără să acopere situația specifică a stornării unor facturi și fără să includă prevederi privind „*diminuarea nejustificată a venitului*”, astfel că în opinia sa “acest articol nu poate fi invocat de organele de inspecție fiscală ca reprezentând temeiul legal pentru a nu recunoaște stornarea de către X România a unor facturi emise anterior.”

În concluzie, petenta solicită anularea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit pentru anul 2006 pentru suma de ... lei, solicitând în același timp și anularea impozitului pe profit aferent anulării reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei.

#### **2.1.2. Servicii de audit al raportărilor de grup**

Petenta consideră că organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat la reîntregirea impozitului pe profit cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile cu serviciile de audit al raportărilor de grup pentru perioada 2006-2010, nerespectând prevederile art. 19, alin. (1) și ale 21, alin. (1) din Codul fiscal.

În cuprinsul motivației sale petenta detaliază modalitatea în care la data de 29.11.2011 și respectiv de 30.11.2011 a refacturat către ... onorariile agreate ca fiind onorarii pentru audit al raportărilor de grup, în acest sens făcând trimitere la Anexele 2.1.2.1, 2.1.2.2, 2.1.2.3 și 2.1.2.4.

Referitor la temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală, petenta arată că acestea nu pot fi aplicabile pentru următoarele motive:

- prevederile art. 5, alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1752/2005 și prevederile OMFP nr. 94/2001, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene se referă la obligația societăților comerciale de a audita

situațiile financiare anuale, obligație care a fost îndeplinită de societate așa cum reiese chiar din constatările organelor fiscale.

- prevederile O.M.F.P. nr. 772/2005 pentru aprobarea Normelor privind consolidarea conturilor nu pot fi avute în vedere în situația în care “efectuarea unui audit în scopul raportării către grup nu reprezintă o consolidare a conturilor Societății, ci doar o aliniere la politicile contabile ale grupului (aliniere obligatorie pentru toate societățile din grup)”.

- invocarea prevederilor art. 19, alin. (1) și ale art. 21, alin. (1) din Codul fiscal este nefondată, deoarece “Societatea a înregistrat venituri impozabile în contrapartida cheltuielilor cu serviciile de audit al raportărilor de grup. Respectiv, în data de 29.11.2011 și în data de 30.11.2011 Societatea a refacturat către ... onorariile agreeate ca fiind onorarii pentru audit al raportărilor de grup”.

De asemenea petenta subliniază faptul că valoarea facturilor emise către ... (lei) este inferioară celei stabilite ca nedeductibile de organele de inspecție fiscală (... lei) nefiind de natură să conducă la nedeductibilitatea integrală a cheltuielilor înregistrate de petentă cu serviciile de audit al raportărilor de grup.

- prevederile art. 11. alin. (1) din Codul fiscal nu sunt incidente în condițiile în care petenta a procedat la refacturarea serviciilor de audit al raportărilor de grup înregistrând astfel venituri impozabile în contrapartida cheltuielilor înregistrate.

În ceea ce privește calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere efectuat de organele de control, petenta îl consideră ca fiind eronat, în opinia sa datorând dobânzi/majorări de întârziere “pentru perioada cuprinsă între data scadenței impozitului pe profit și data înregistrării venitului impozabil în contrapartida cheltuielilor cu serviciile de audit al raportărilor de grup, respectiv 29.11.2011 și 30.11.2011”.

Invocând dispozițiile art. 84 alin. (6) din Codul de Procedura Fiscală petenta arată că nu este în măsură să ajusteze ea însăși profitul impozabil aferent perioadei 2006 - 2010, perioadă supusă inspecției fiscale, deși a refacturat onorariile agreeate ca fiind onorarii pentru audit al raportărilor de grup în data de 29.11.2011 și respectiv 30.11.2011, motiv pentru care se impunea ajustarea profitului impozabil aferent perioadei 2006 – 2010 cu veniturile refacturate de petentă în anul 2011, de însăși organele de inspecție fiscală.

În consecință, solicită anularea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei în anul 2006, ... lei în anul 2007, suma de ... lei în anul 2008, suma de ... lei în anul 2009 și suma de ... lei în anul 2010 (total ... lei), solicitând în același timp și anularea impozitului pe profit aferent anulării reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei în anul 2006, ... lei în anul 2007, suma de ... lei în anul 2008, suma de ... lei în anul 2009 și suma de ... lei în anul 2010 (total ... lei).

### **2.1.3. Cheltuieli de dezvoltare**

Petenta consideră că organele de inspecție fiscală au procedat eronat la reîntregirea bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei pentru



perioada 2006-2010, întrucât acestea **au asimilat cheltuielile cu serviciile și cheltuielile de cercetare** înregistrate de către petentă, **ca fiind cheltuieli de dezvoltare**.

Referitor la constatarea autorităților fiscale conform căreia nu au fost respectate prevederile 68, 69, 70 și 74 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene pentru perioada 2006 – 2009, respectiv punctele 72, 73, 74 și 78 din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pentru anul 2010 petenta consideră că este nefondată, deoarece a înregistrat pe lângă cheltuielile de dezvoltare, și cheltuieli de cercetare, precum și cheltuieli cu serviciile, **organele de control fiscal neluând în considerare prevederile legale referitoare la tratamentul contabil și fiscal al cheltuielilor cu serviciile și al cheltuielilor de cercetare**.

Petenta precizează că în timpul inspecției fiscale a prezentat o serie de documente în vederea justificării cheltuielilor cu serviciile, a cheltuielilor de cercetare și a cheltuielilor de dezvoltare, printre care și documentul intitulat Sistem de Management al Proiectelor (Eng. „Project Management System” - "PMS"), însă acestea au fost ignorate de organele de inspecție fiscală. Acest document este menționat în Raportul de inspecție fiscală, însă fără a fi luată în considerare starea de fapt reală referitoare la serviciile și activitatea de cercetare desfășurată de către Societate și încadrarea corectă a acestora din punct de vedere fiscal. Atât PMS cât și facturile emise de către societatea mamă pentru tipurile de servicii prezentate în PMS fac referire la termenii cercetare - dezvoltare sau doar dezvoltare (Eng. „R&D”, "Development"). referindu-se în fapt atât la activități de cercetare cât și de dezvoltare, în sensul legislației economice.

Petenta detaliază proiectele desfășurate, în două categorii, astfel:

**A. Detalierea primelor 4 tipuri de proiecte:**

**a) Proiectele de achiziții** reprezintă în opinia petentei activitățile desfășurate și diverse servicii prestate pentru a identifica noi produse ce ar putea fi vândute clienților și pentru atragera de noi clienți, reprezentând activități care se înscriu în activitatea curentă a societății. În unele situații activitatea legată de proiectele de achiziție, poate porni de la un produs deja existent însă noul produs este adiacent, nerealizându-se o activitate de dezvoltare a produsului deja existent.

În concluzie petenta consideră că aceste proiecte reprezintă servicii/activități de sondare și prospectare a pieței, nereprezentând activități de dezvoltare.

**b) Proiectele de cercetare & dezvoltare ("R&D")** reprezintă în opinia petentei proiecte de cercetare desfășurate de X pentru a cerceta obținerea unor produse noi ținând cont de cerințele pieței sau de produsele similare ale concurenței. Activitățile de cercetare aferente acestui tip de proiect se prestează din inițiativa X , pentru a face față concurenței pe piață și pentru a fi competitivi în relația cu companiile concurente, fără o comandă sau un contract încheiat cu un client existent sau cu un potențial client.

În concluzie petenta consideră că aceste proiecte reprezintă activități de cercetare, nereprezentând activități de dezvoltare.

**c) Proiectele de cercetare & dezvoltare** reprezintă în opinia petentei activități independente de produsele societății sau de serviciile prestate clienților. Astfel de proiecte se referă la activități de relocare a producției dintr-un loc în altul, activități legate de introducerea unui nou soft (SAP, sisteme de control și de management al calității).

În concluzie, petenta consideră că aceste proiecte sunt de natura serviciilor, nereprezentând activități de dezvoltare.

**d) Proiectele servicii** reprezintă în opinia petentei servicii solicitate de către clienți interni sau externi și care pot fi identificate și alocate clientului respectiv. Aceste servicii cuprind exclusiv activități de cercetare în scopul obținerii designului unui prototip: activități de calcul, activitățile de testare necesare obținerii designului prototipului, activități de prospectare a pieței în vederea identificării potențialilor furnizori de componente, modul în care acesta corespunde parametrilor tehnici și de calitate necesari societății, activități de analiză a costurilor în vederea optimizării lor, standardizarea componentelor în vederea reducerii costurilor.

În concluzie, petenta consideră că aceste proiecte servicii, nu sunt activități de dezvoltare.

Pe cale de consecință raportându-se la dispozițiile legale invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv punctul 74 din O.M.F.P. 1752/2005 și punctul 78, alin.(2) din O.M.F.P. 3055/2009 pe care le analizează, petenta arată că activitățile de cercetare desfășurate de către ea reprezintă în fapt activități de cercetare, de obținere a cunoștințelor științifice, și nu reprezintă activități generate de aplicarea rezultatelor cercetării, fiind activități premergătoare obținerii prototipurilor și nu reprezintă activități de proiectare, construcție și testare a producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor și modelelor.

Activitățile prezentate la lit. a) – d) pot cel mult, în opinia petentei, să genereze beneficii competitive pentru aceasta, însă nu generează beneficii economice, în sensul contribuției, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau echivalente de numerar către entitate.

## **B. Detalierea ultimelor 2 tipuri de proiecte:**

**a) Proiectele de inginerie aplicată către client** (denumite "C ")

**b) Proiectele de dezvoltare a nucleului tehnologic** (denumite „D ")

Petenta arată că în fapt acestea reprezintă "activități complexe, care conțin mai multe procese și în cadrul acestor proiecte există o perioadă de cercetare, până la obținerea documentației aferente prototipului avizat de către client. Această etapă este urmată de etapa de dezvoltare în care prototipul este realizat, utilizat și

sunt proiectate matrice, producție intermediară, se desfășoară activități premergătoare producției de serie”.

În Anexa 2.1.3.8 petenta detaliază fluxul operațional al activităților ce fac parte din aceste două categorii de proiecte, graficul prezentând etapele acestor procese și permițând identificarea momentului în care activitatea de cercetare se încheie și începe activitatea de dezvoltare.

Astfel momentul încheierii activității de cercetare este reprezentat de momentul aprobării designului prototipului de către client, denumit generic „Design/Freeze” (Fixare/design). Acest moment este marcat prin întocmirea unui document numit Project-Review - PR3, semnat și aprobat de către reprezentanții departamentelor tehnice / financiare ale X . Etapele ulterioare acestui moment reprezintă activități de dezvoltare, întrucât se desfășoară activități generate de aplicarea rezultatelor, nu se intervine asupra designului prototipului aprobat prin documentul PR3 în momentul Design Freeze și începe folosirea intermediară a prototipului.

În considerarea celor mai sus precizate petenta analizează proiectul cu numărul 3001722, până la momentul PR3 care reprezintă momentul „design freeze”, care marchează încheierea activității de cercetare, urmând derularea activității de dezvoltare prin care se obține un prototip viabil.

Astfel, raportându-se la dispozițiile punctului 74 alin.(2) lit. a) din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pentru perioada 2006-2009, respectiv punctului 78, alin. (3) lit. a) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene pentru anul 2010, petenta concluzionează că procesele desfășurate până la momentul PR3 reprezintă activități aferente obținerii prototipului, neînscrindu-se ca activitate de dezvoltare, etapele ulterioare PR3 reprezentând activități de folosire intermediară a prototipului, înaintea lansării producției de serie, care reprezintă activități de dezvoltare.

Totodată petenta face referire la proiecte nefinalizate, proiectul ... - cercetarea în domeniul obținerii unui volan de lemn și proiectul ... - cercetarea în domeniul obținerii unui volan de plastic, consecința fiind faptul că “nu a existat o activitate economică subsecventă în sensul obținerii vreunei comenzi, nefiind astfel efectuate activități de dezvoltare”.

În concluzie, petenta solicită anularea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit pentru perioada 2006-2010 pentru suma de ... lei, solicitând în același timp și anularea impozitului pe profit aferent anulării reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei.

#### **2.1.4. Cheltuieli cu impozite salarii și CASS, plătite în numele unor persoane fizice, cetățeni străini, în anii 2006, 2008 și 2009**

La pct. 2.1.4.1 “Obligațiile declarative și de plată ale cetățenilor japonezi în legătură cu salariul primit de la X AG”, petenta invocă dispozițiile art. 60 din Codul Fiscal și art. 211 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul

sănătății, care în opinia sa sunt aplicabile pentru veniturile din salarii obținute de la compania mamă X AG de către cele 7 persoane cetățeni străini, detașați la petentă, obligațiile de declarare și plată a impozitului pe venit și CASS fiind efectuate pe numele și numărul de identificare fiscală ale acestora.

La pct. 2.1.4.2 petenta prezintă tratamentul fiscal al sumelor reprezentând obligațiile fiscale ale cetățenilor japonezi stinse de către X care în opinia sa impun recunoașterea cheltuielilor aferente drept cheltuieli deductibile.

Petenta arată că, potrivit politicii grupului X , și-a asumat stingerea obligațiilor de plata a impozitului pe veniturile din salarii și a CASS în numele celor 7 cetățeni străini și în consecință, sumele plătite în numele acestor angajați au fost tratate drept venituri asimilate salariilor potrivit prevederilor art. 55 alin 1 din Titlul III Codul Fiscal.

Raportându-se la punctul 27 din Normele metodologice la Codul Fiscal, petenta consideră că aprecierea organelor de inspecție fiscală că „acest argument ar fi fost pertinent în condițiile în care cei 7 cetățeni străini erau remunerați pe statele de salarii ale societății verificate (pentru sumele în discuție) și nu ale societății mamă” este incorectă.

La pct. 2.1.4.3 „Instituția detașării. Facturarea costurilor societății-mamă”, petenta analizează instituția detașării, privită ca o cesiune temporară a contractului de muncă de la un angajator, raportându-se în concret la contractul de detașare personal încheiat între X AG și X .

Referitor la aprecierea organelor de inspecție fiscală că, „ nu poate fi vorba despre o cesionare a contractului de muncă între societatea-mamă și X . O cesionare a contractului de muncă ar fi presupus suspendarea contractelor de munca între cei 7 cetățeni străini și societatea mama X AG (...)”, pe motiv că nu există o bază legală pentru o asemenea apreciere, petenta consideră că nu poate fi reținută, sens în care face trimitere la dispozițiile art. 52 alin 1 din Legea 53/2003 privind Codul Muncii.

Mai mult, petenta arată că nu există nicio prevedere legală care să interzică angajatorului la care se face detașarea – cazul său – de a acorda beneficii detașaților sub forma unor astfel de plăți în numele lor, pentru care s-au respectat prevederile fiscale prevăzute de lege (prevederile Titlului III din Codul Fiscal), acestea fiind practic impozitate la nivelul detașaților prin aplicarea principiului sutei mărite (similar regulilor enunțate de Norme pentru TVA).

În ceea ce privește afirmația organelor fiscale potrivit căreia Grupul X trebuie să suporte costurile generate de angajamentele luate față de angajații lor, petenta o consideră “neadevărată” în condițiile în care “Aceste costuri trebuie suportate de către entitatea (în cazul de fata X ) în folosul căreia angajații își desfășurau activitatea și căreia, prin munca lor, îi generau venituri”.

Totodată referitor la constatarea organelor fiscale potrivit căreia "prin plata facturilor către societatea mama X și-a stins obligațiile contractuale, suportarea acestor costuri suplimentare reprezintă practic o dublare a costurilor", petenta subliniază faptul că este în măsură să demonstreze “în baza documentelor puse la

dispoziția organelor că sumele facturate de societatea-mamă nu au inclus și sumele aferente impozitului pe salarii și cass plătite de către Societate pentru cetățenii japonezi”.

În concluzie, petenta solicită anularea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit pentru suma de ... lei, solicitând în același timp și anularea impozitului pe profit aferent anulării reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei.

### **2.1.5. Cheltuieli si venituri înregistrate prin contul 408, fără document justificativ**

Petenta arată că înregistrarea unor estimări de cheltuieli și venituri prin folosirea contului 408 este o cerință a unuia dintre principiile contabile, respectiv "*Principiul independenței exercițiului*".

Astfel, prevederile legale în vigoare în perioada supusă controlului impun înregistrarea de cheltuieli, respectiv venituri în exercițiul la care se referă, indiferent de momentul primirii facturii, respectiv în perioada (trimestrul sau anul) următoare înregistrării cheltuielii/venitului.

În secțiunea „Informații/înregistrări neluate în calcul de organele de inspecție fiscală, petenta precizează că în opinia sa, organele de inspecție fiscală nu au aplicat un tratament unitar în ceea ce privește înregistrările/tratamentul fiscal al acestor cheltuieli, așa cum au fost acestea efectuate de petentă, selectând în anexele 57 - 64 la Raportul de inspecție fiscală doar tranzacțiile care le-au permis să reîntregească baza de calcul a impozitului pe profit, fără a privi în mod similar tranzacțiile în oglindă din alte perioade, prin care au fost anulate cheltuielile/veniturile înregistrate prin contul 408.

La lit. a) – d), filele 37 – 41 din contestație, petenta prezintă detaliat argumente care, în opinia sa, nu îndreptățeau organele de inspecție fiscală să reîntregească baza de calcul a impozitului pe profit, astfel:

- la **lit. a)** - suma de ... lei

Referitor la aceasta petenta arată “Pe cale de consecință, suma de ... lei a fost impozitată atât în anul 2006 cât și în anul 2007, aspect care ar fi trebuit corectat de organele de inspecție fiscală dacă acestea ar fi avut o abordare unitară. Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să considere suma de ... lei ca neimpozabilă în 2007, deoarece aceasta a fost impozitată în 2006.

Deși nu au corectat eroarea făcută de Societate, organele de inspecție fiscală au impozitat la rândul acestora suma de ... lei în cadrul Raportului de inspecție fiscală, deoarece au reîntregit baza de calcul a impozitului pe profit cu aceasta sumă.”

- la **lit. b)** – sunt prezentate înregistrările efectuate pe creditul conturilor la data de 31.12.2007, precum și înregistrările efectuate pe debitul conturilor la data de 31.03.2007 prin care au fost anulate cheltuielile estimate înregistrate inițial la data de 31.12.2006.

În opinia petentei „cheltuielile înregistrate la 31.03.2007 au fost considerate nedeductibile de organele de inspecție fiscală. În cazul unui tratament unitar al echipei de control, cheltuielile considerate nedeductibile la anulare la 31.03.2007 ar fi trebuit considerate neimpozabile de organele de inspecție fiscală și la 31.12.2006.

După cum se poate vedea în Anexa 57 a Raportului de inspecție fiscală "Venituri - cheltuieli prin contul 408 în anul 2006" nu menționează pentru luna decembrie 2006 nici una din sumele înregistrate la 31.12.2006 menționate mai sus”.

- la **lit. c)** – sunt prezentate înregistrările efectuate pe debitul conturilor în 31.12.2008, precum și înregistrările efectuate pe creditul conturilor la data de 16.03.2009 prin care au fost anulate cheltuielile estimate înregistrate inițial la data de 31.12.2008.

În opinia petentei „cheltuielile înregistrate la 31.12.2008 au fost considerate nedeductibile de organele de inspecție fiscală. În cazul unui tratament unitar al organelor de inspecție fiscală, cheltuielile considerate nedeductibile la 31.12.2008 ar fi trebuit considerate neimpozabile de organele de inspecție fiscală la 16.03.2009.

După cum se poate vedea în Anexa 63 a Raportului de inspecție fiscală "Venituri - cheltuieli prin contul 408 în anul 2009" nu menționează pentru luna martie 2009 (paginile 3-5 din anexa 63 a Raportului de inspecție fiscală) suma de ... lei, mai mult nu există nici o înregistrare în anexa 63 a Raportului de inspecție fiscală cu data de 16.03.2009”.

- la **lit. d)** – sunt prezentate înregistrările efectuate pe creditul conturilor la data de 31.12.2009, precum și înregistrările efectuate pe debitul conturilor la data de 01.04.2010 prin care au fost anulate cheltuielile estimate înregistrate inițial la data de 31.12.2009.

În opinia petentei „cheltuielile înregistrate la 31.12.2009 au fost considerate nedeductibile de organele de inspecție fiscală. În cazul unui tratament unitar al echipei de control, cheltuielile considerate nedeductibile la 31.12.2009 ar fi trebuit considerate neimpozabile de organele de inspecție fiscală în 2010.

Organele de inspecție fiscală nu au făcut nici o ajustare în 2010, așadar organele de inspecție fiscală nu au considerat ca neimpozabile sumele menționate mai sus, selectând doar tranzacțiile care i-au permis reîntregirea bazei de calcul a impozitului pe profit.”.

În concluzie, petenta solicită anularea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit pentru perioada 2006-2010 pentru suma de ... ,... lei, solicitând în același timp și anularea impozitului pe profit aferent anulării reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... ,... lei.

#### **2.1.6. Refuzuri calitative**

Petenta arată că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat bunurile nereturnate ca lipsă în gestiune și au reîntregit baza de calcul a

impozitului pe profit pentru perioada 2006-2010 cu valoarea veniturilor stornate, respectiv suma de ... lei, în condițiile în care petentei nu i-au fost solicitate informații, iar documentele deținute nu au fost luate în considerare.

Astfel petenta în cuprinsul contestației precizează următoarele:

**a)** Făcând trimitere la controlul care a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare a TVA datorată de petentă pentru perioada 01.01.2006 - 30.09.2010, petenta arată că “Deși în 2011 aceleași organe de inspecție fiscală au luat în calcul ajustările/documentele menționate mai jos, în cadrul Raportului de inspecție contestat prin prezenta, a fost reîntregită eronat baza de calcul a impozitului pe profit pentru 2 facturi de stornare, și anume ... lei (factura de stornare nr. ... /16.06.2010) și ... lei (factura de stornare nr. ... /22.06.2010).”

Astfel, în opinia petentei, s-a creat o abordare diferită în sensul că la verificarea privind T.V.A. organele de inspecție fiscală au stabilit ca bază de impunere pentru T.V.A. doar contravaloarea bunurilor nereturnate, în timp ce la inspecția fiscală privind impozitul pe profit, baza de calcul a impozitului pe profit a fost reîntregită cu întreaga valoare a stornărilor.

În consecință, petenta solicită ca în ceea ce privește operațiunile în cauză (pozițiile 16 și 17 din anexa nr. 81 la RIF), baza de calcul a impozitului pe profit să fie reîntregită cu valoarea de ... lei, calculată ca diferență între valoarea veniturilor stornate și valoarea bazei de calcul a T.V.A. stabilite suplimentar (... + ... - ... - ... = ...).

**b)** Făcând referire la poziția nr. 7 din anexa nr. 81 la Raportul de inspecție fiscală, petenta consideră că organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat la reîntregirea bazei de calcul a impozitului pe profit, afirmând că temeiul legal invocat de organele de inspecție fiscală (prevederile art. 138, lit. b) din Codul Fiscal) nu este aplicabil.

**c)** Făcând referire la poziția nr. 5 din anexa nr. 81 la Raportul de inspecție fiscală, petenta apreciază că organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat la reîntregirea bazei de calcul a impozitului pe profit, afirmând că temeiul legal invocat de organele de inspecție fiscală (prevederile art. 138.lit. b) din Codul Fiscal) nu este aplicabil.

**d)** Făcând referire la pozițiile nr. 13, 14 și 15 din anexa nr. 81 la Raportul de inspecție fiscală, petenta solicită diminuarea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei, reprezentând contravaloarea veniturilor stornate de societate pentru bunuri refuzate calitativ și returnate de client.

În concluzie, petenta solicită anularea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit pentru perioada 2006 - 2010 pentru suma de ... lei (... lei pentru anul 2010 + ... lei, pentru anul 2008 + ... lei, pentru anul 2007 + ... lei pentru anul 2009), solicitând în același timp și anularea impozitului pe profit aferent anularii reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei.

### **2.1.7. Casări reclassificate**

Petenta arată că în anul 2005 a achiziționat o serie de mijloace fixe (Mijloacele fixe I) pe care intenționa să le folosească în cadrul procesului de producție, dar în situația în care acestea nu mai puteau fi utilizate în condiții de siguranță, așa cum rezultă din procesele verbale de casare aferente (incluse în Anexa 38 la Raportul de inspecție fiscală), la data de 31.03.2007 s-a luat decizia casării acestora.

Astfel, la calculul impozitului pe profit pentru anul 2007 petenta a considerat deductibile fiscal cheltuielile cu casarea mijloacelor fixe în sumă de ... lei, reprezentând valoarea neamortizată a Mijloacelor fixe I.

La data de 30.09.2008 petenta a achiziționat în vederea utilizării în procesul de producție 3 mijloace fixe numite „Electronic tape dispenser” (Mijloacele fixe II). În condițiile în care acestea nu mai puteau fi utilizate în condiții de siguranță și nemaifiind rentabile în exploatare din punct de vedere economic, petenta a luat decizia casării acestora la data de 01.01.2009.

Astfel, la calculul impozitului pe profit pentru anul 2009 petenta a considerat deductibile fiscal cheltuielile rezultate din casarea mijloacelor fixe în sumă de ... lei, reprezentând valoarea neamortizată a Mijloacelor fixe II.

În mod similar în anul 2010 petenta a achiziționat în vederea utilizării în procesul de producție, mijlocul fix numit „...” având numărul de inventar ... (Mijlocul fix III), casat pentru aceleași motive la data de 01.03.2010.

Astfel, în consecință, la calculul impozitului pe profit pentru anul 2010 petenta a considerat deductibile fiscal cheltuielile rezultate din casarea mijloacelor fixe în suma de ... lei, reprezentând valoarea neamortizată a Mijlocului fix III.

Raportându-se la dispozițiile art. 11, art. 19 și art. 21 din Codul fiscal invocate de organele de inspecție fiscală, petenta consideră că „aprecierea organelor de inspecție fiscală privind tratamentul fiscal aplicabil cheltuielilor cu casarea mijloacelor fixe ca fiind fără temei legal”.

În concluzie, petenta solicită anularea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei în anul 2007, suma de ... lei în anul 2009 și suma de ... lei în anul 2010 (total ... lei), solicitând în același timp și anularea impozitului pe profit aferent anulării reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei în anul 2007, suma de ... lei în anul 2009 și suma de ... lei în anul 2010 (total ... lei).

#### **2.1.8. Ajustări de preturi de transfer aferente perioadei 2006 - 2010**

Petenta arată că nu este de acord cu instituirea în sarcina sa a unor debite suplimentare către bugetul de stat pentru perioada fiscală 2006 – 2010, contestând astfel veniturile și cheltuielile ajustate de organele de inspecție fiscală în baza prevederilor capitolului IV privind prețurile de transfer din Raportul de inspecție fiscală, astfel:

- pentru anul 2006: ... lei – ajustare venituri;
- pentru anul 2007: ... lei – ajustare venituri;
- pentru anul 2008: ... lei – ajustare cheltuieli;



- pentru anul 2009: ... lei – ajustare venituri;
- pentru anul 2009: ... lei – ajustare cheltuieli;
- pentru anul 2010: ... lei – ajustare venituri;
- pentru anul 2010: ... lei – ajustare cheltuieli;
- total 2006 - 2010: ... lei.

Arătând că în actele administrative contestate nu au fost prezentate separat „*sumele privind impozitul pe profit, împreună cu majorările și penalitățile de întârziere aferente acestor ajustări*”, petenta contestă cuantumul obligațiilor fiscale suplimentare stabilite în sarcina sa prin raportarea la valoarea veniturilor și cheltuielilor ajustate în mod nelegal de organele de inspecție fiscală și impactul pe care acestea le au asupra obligațiilor fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit și respectiv, accesoriile aferente.

### **2.1.8.1. Istoricul Dosarului de prețuri de transfer întocmit de Societate**

Petenta prezintă activitatea sa raportat la grupul din care face parte, arătând că a început pregătirea Dosarului Prețurilor de Transfer încă din anul 2008.

Astfel în anii 2005 și 2007 a procedat la efectuarea unor ajustări voluntare a prețurilor de transfer în privința producției pe baza de contract a v lor și sculelor – matrițelor, iar ulterior a depus declarații rectificative de impozit pe profit pentru anii 2005, 2006 și 2007, pentru a reflecta ajustările voluntare de prețuri de transfer.

La data de **10 octombrie 2011** petenta a prezentat organelor de inspecție Dosarul Prețurilor de Transfer (DPT) aferent perioadei 2006 – 2010 prin intermediul cărui au fost documentate tranzacțiile desfășurate de X cu părți afiliate, și anume:

- Producția de v , scule și matrițe către alte entități ale Grupului X ;
- Producția de centuri de siguranță către alte entități ale Grupului X ;
- Prestarea de servicii de management de X AG;
- Prestarea de servicii diverse de X AG;
- Prestarea de servicii de inginerie aplicată pentru dezvoltare de produse de X AG;
- Furnizarea de personal calificat de către X AG în beneficiul X ;
- Finanțare primită de la X (Europe) GmbH și X AG.

În baza modelului specific de afaceri, în perioada 2006-2010, petenta și-a desfășurat activitatea având **două profiluri funcționale** diferite:

- V și scule – matrițe – Producător pe bază de contract
- Centuri de siguranță – Producător cu funcții și riscuri depline.

Petenta precizează că în documentarea profilelor funcționale ale X , s-au avut în vedere documentele justificative disponibile (contracte, facturi etc), precum și **funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și activele utilizate de către părțile afiliate**, așa cum au reieșit din interviurile purtate cu conducerea Societății, evaluate potrivit descrierii din Metodologia de control a dosarului prețurilor de transfer (MCDPT) nr. 865981/19.03.2014, emisă de ANAF.

În ceea ce privește **analiza economică** a prețurilor de transfer din cadrul Dosarului, petenta arată că a ținut cont de recomandările Liniilor directoare

privind preturile de transfer emise de OECD (Ghidul OECD) și a realizat, funcție de metoda aleasă, o analiză „tranzacție cu tranzacție”, argumentând în linie cu prevederile Ghidului OECD atunci când analiza a vizat un cumul de tranzacții.

Petenta subliniază faptul că documentația întocmită de X a inclus și motivarea metodei selectate și a neaplicării celorlalte metode, în conformitate cu prevederile art. 1 pct. 4 din O.M.E.F. nr. 222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer, care precizează obligativitatea argumentării alegerii unei metode a preturilor de transfer în detrimentul altei metode.

În vederea aplicării metodelor selectate și calculării indicatorului de profitabilitate ales, petenta precizează că a procedat la segregarea informațiilor financiare pe cele două activități de producție (v , scule-matrițe și, respectiv, centuri de siguranță) pe care le-a împărțit apoi pe producție vândută către clienții afiliați și producție vândută către clienții terți.

În condițiile în care organele de inspecție fiscală, urmare analizei DPT, au solicitat completări suplimentare, la data de **02 iulie 2012** petenta a răspuns solicitării autorității fiscale din 14 mai 2012 și a depus prima completare la dosarul prețurilor de transfer.

În condițiile în care primește o nouă solicitare din partea autorității fiscale, la data de 05.07.2013, care în opinia petentei viza „aproape” aceleași informații ca și solicitarea precedentă, petenta solicită o întrevvedere cu autoritatea fiscală care are loc la sediul ANAF Oradea în data de **15.07.2013**, ocazie cu care petentei i s-au făcut o serie de recomandări verbale, la data de **23.07.2013** transmițând a doua completare a DPT.

În cadrul acestei completări, pe lângă analiza funcțională și de risc detaliată în Dosar, petenta a folosit ponderea pe care o aveau vânzările de produse finite către clienții afiliați în total vânzări efectuate ca un criteriu suplimentar de departajare în baza căruia și-a reconsiderat profilul funcțional al activității de producție, după cum este prezentat în tabelul de mai jos, astfel:

- 2006 – 2008 - Producător pe bază de contract (atât în privința activității de V și scule – matrițe, cât și în cazul activității de Centuri de siguranță)
- 2009 – 2010 - Producător pe bază de contract (V și scule – matrițe)
- Producător cu funcții și riscuri depline (Centuri de siguranță)

În urma reîncadrării voluntare ca producător pe bază de contract a profilului funcțional al activității de producție de centuri de siguranță pentru perioada 2006-2008, petenta a procedat la refacerea analizei economice aferente, astfel:

- Pentru perioada **2006 – 2008**, petenta arată următoarele:

Deoarece exista un singur profil funcțional, acela de producător pe bază de contract, justificarea respectării principiului valorii de piață s-a făcut pentru întreaga activitate de producție (v , scule-matrițe și centuri de siguranță).

În ceea ce privește vânzările către clienți afiliați, petenta a folosit metoda marjei nete și a utilizat ca indicator de profitabilitate ROTC, întocmind un studiu

de comparabilitate pentru întreaga activitatea de producție, conform Ghidului OECD.

În opinia petentei prin folosirea metodei marjei nete, a analizat respectarea principiului valorii de piață implicit și pentru achizițiile de materii prime și servicii de la furnizorii afiliați.

În urma acestei analize, s-a obținut un nivel al ROTC de -2,55% în 2006 și, respectiv, -0,47% în 2007 care, prin comparație cu rezultatele studiului de comparabilitate pregătit de petentă, era în afara intervalului de comparabilitate, impunându-se o ajustare pentru a justifica nivelul de piață al prețurilor de transfer practicate. Această ajustare nu a ținut și nu putea ține cont de orice alte ajustări cu impact asupra impozitului pe profit, care ar fi fost stabilite în cadrul inspecției fiscale. În fapt, în urma includerii deficiențelor constatate în cadrul inspecției (cheltuieli nedeductibile și veniturilor neimpozabile), ROTC-ul recalculat al petentei pentru anii 2006 și 2007 s-ar situa în interiorul intervalului de comparabilitate și, astfel, nu s-ar mai impune nicio ajustare.

În ceea ce privește vânzările către clienți terți, prețul practicat este prin definiție un preț de piață, motiv pentru care nu necesită justificarea lui. În acest context, analiza respectării principiului valorii de piață pentru achizițiile de la furnizorii afiliați a fost făcută tranzacție cu tranzacție.

Astfel, în efectuarea analizei privind achizițiile de servicii, Societatea a folosit metoda marjei nete utilizând ca indicator de profitabilitate, ROTC. Conform principiului enunțat mai sus, partea testată trebuie să fie entitatea cea mai puțin complexă, în acest caz furnizorul de servicii afiliat, X AG. La final, petenta a comparat valoarea adaosului comercial al X AG cu intervalul de comparabilitate al ROTC determinat în baza studiilor întocmite în acest sens.

- Pentru perioada **2009 – 2010**, petenta arată următoarele:

Deoarece pentru această perioadă au existat două profiluri funcționale diferite ale activității sale și anume cel de producător pe bază de contract pentru producția de v și scule-matrițe și cel de producător cu funcții și riscuri depline pentru producția de centuri de siguranță, justificarea respectării principiului valorii de piață s-a făcut separat, pentru fiecare activitate de producție în parte și, mai departe, separat pe clienți afiliați și clienți terți.

Pentru activitatea de producție pe bază de contract (v și scule-matrițe), petenta a folosit aceeași abordare ca pentru perioada 2006-2008, la nivel de clienți afiliați și clienți terți.

În ceea ce privește activitatea de producție cu funcții și riscuri depline de centuri de siguranță, pentru vânzările către clienții afiliați, petenta a întocmit un studiu de comparabilitate distinct pentru achiziția de materii prime, dublată de o comparare a marjelor nete ale sale obținute la vânzările către clienți afiliați versus cele către clienți terți.

În ceea ce privește vânzările către clienții terți, prețul practicat este prin definiție un preț de piață și nu se impune justificarea lui. În acest context, analiza respectării principiului valorii de piață pentru achizițiile de la furnizorii afiliați a

fost făcută tranzacție cu tranzacție conform principiilor enunțate pentru perioada 2006 - 2008.

### **2.1.8.2. Concluziile organelor de inspecție fiscală**

Petenta citează concluziile organelor de inspecție din RIF (pag. 246 – 247) arătând că acestea sunt netemeinice și nelegale, în capitolele următoare prezentând argumentația, astfel:

### **2.1.8.3. Observații de ordin general asupra modalității nelegale și netemeinice de ajustare a veniturilor și cheltuielilor Societății din perspectiva prețurilor de transfer**

Petenta își precizează apărările sale cu privire la principalele constatări nelegale, de ordin factual și/sau juridic ale organelor de inspecție fiscală reținute în Raportul de inspecție fiscală care privesc următoarele aspecte:

1. Au respins maniera Societății de prezentare și analiză a tranzacțiilor cu părțile afiliate potrivit principiului „tranzacție cu tranzacție” și au înlocuit-o cu propria analiză, nejustificată economic și neargumentată legal.

În primul rând, organele de inspecție fiscală au respins analiza petentei pe baza unor constatări și afirmații, multe dintre ele subiective și neargumentate legal. Mai mult, însăși organele de inspecție fiscală încalcă ceea ce i se imputa petentei atunci când își argumentează și realizează propria analiză.

În al doilea rând, pentru perioada 2009 - 2010, reîncadrarea de către organele fiscale a profilului funcțional al activității de producție de centuri de siguranță din producător cu funcții și riscuri depline în producător pe bază de contract este neargumentată economic și nefundamentată legal, în contradicție cu propriile recomandări.

În al treilea rând, organele de inspecție fiscală au considerat necesară efectuarea unei analize proprii cu privire la verificarea respectării principiului valorii de piață, cu păstrarea aceleiași metode (metoda marjei nete) și a aceluiași indicator de eficiență economică (ROTC) utilizat de petentă. Totodată, au constatat ca se impunea efectuarea unei analize privind rezultatele obținute de Societate din vânzările de produse finite direct către entități terțe, dar care includ pe lângă costuri de la terți și costuri aferente achizițiilor de la societăți afiliate.

În opinia petentei în efectuarea propriei analize, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile legale privind selecția metodei și a părții testate.

În al patrulea rând, organele de inspecție fiscală au folosit o manieră inconsecventă de analiză a respectării principiului valorii de piață în perioada 2009-2010 față de perioada 2006-2008 deși, în accepțiune lor, ca urmare a reîncadrării profilului funcțional al producției de centuri de siguranță din perioada 2009-2010, petenta a avut același profil funcțional pe întreaga perioadă verificată, respectiv acela de producător pe bază de contract.

2. Au respins studiile de comparabilitate întocmite de X și au pregătit propriul studiu de comparabilitate aplicabil întregii activități desfășurate de petentă în perioada 2006 - 2010.

Obiecția petentei constă în faptul că organele de inspecție fiscală nu numai că nu au fundamentat din punct de vedere legal modul în care au fost încălcate criteriile de independență atunci când au fost respinse anumite companii din studiul efectuat de petentă dar, totodată, au inclus în studiul lor de comparabilitate companii care încalcă în mod flagrant criteriile de selecție a unor companii independente; mai mult, au fost incluse și companii care au un alt obiect de activitate sau companii a căror activitate nu poate fi determinată, în mod clar, pe baza informațiilor publice disponibile.

3. Au procedat la ajustarea rezultatelor Societății în perioada 2006-2010 într-un mod abuziv, arbitrar și nelegal.

Petenta invocă un tratament diferit adoptat de organele de inspecție fiscală ca urmare a reîncadrării profilului funcțional de activitate al producției de centuri de siguranță în producător pe bază de contract și pentru perioada 2009-2010.

Astfel, în mod abuziv, arbitrar și cu rea credință, pentru perioada 2009-2010, au calculat indicatorul de profitabilitate ROTC diferit față de perioada 2006-2008. Astfel, în timp ce pentru perioada 2006-2008 calculul indicatorului de profitabilitate ROTC, defalcat pe clienți afiliați și clienți terți, s-a făcut la nivelul întregii activități de producție (v , scule-matrițe și centuri), pentru perioada 2009-2010 organele de inspecție fiscală au invocat că „s-a păstrat structura analizei prezentate de societate”, și au calculat acest indicator separat pentru cele două activități de producție și, apoi, în cadrul fiecărei activități - defalcat pe vânzări către clienți afiliați și către clienți terți.

În mod nelegal, pe întreaga perioadă 2006 – 2010, organele de inspecție fiscală au ajustat rezultatele petentei la mediana intervalului de comparabilitate, deși pentru perioada 2006-2007, erau aplicabile numai prevederile art. 11 (2) din Codul Fiscal.

Mai mult și în cazul perioadei 2008-2010, chiar dacă art. 2 paragraf (3) Anexa 1 din O.M.E.F. 222/2008 stabilește „valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață”, prevederile OMEF 222/2008 nu puteau excede prevederilor Codului Fiscal, așa cum a fost confirmat și prin Decizia Civilă nr. ... /2014; în acest sens face trimitere și la expunerea de motive aferentă proiectului de modificare a Codului fiscal aflat în dezbatere parlamentară.

**2.1.8.4. În mod nelegal și netemeinic, organele de inspecție fiscală nu au acceptat modalitatea în care Societatea a prezentat și a analizat tranzacțiile cu părți afiliate**

Ca și preambul, petenta face trimitere la problematica prețurilor de transfer din Raportul de inspecție fiscală, neînțelegând întinderea acesteia (123 pagini) în condițiile în care organele de inspecție fiscală au păstrat atât metoda de analiză a societății – metoda marjei nete, cât și indicatorul de profitabilitate – ROTC, folosite de petentă.

Premisele de la care organele de inspecție fiscală au pornit în verificarea respectării principiului valorii de piață de către petenta în tranzacțiile cu societățile afiliate denotă „lipsa înțelegerii organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește

legislația privind prețurile de transfer” în condițiile în care nu au demonstrat în niciun fel această posibilitate de vânzare subevaluată sau achiziție supraevaluată către și de la entități independente.

Petenta arată că deși i s-a imputat faptul că a inclus în eșantionul de comparabilitate pentru studiul activității de producție, entități care nu îndeplinesc criteriul de independență, cu excepția a patru companii pentru care rezultă clar neîndeplinirea acestui criteriu, pentru toate celelalte companii excluse pe acest motiv nu se prezintă temeiul legal pentru neacceptare, respectiv care dintre cazurile prevăzute la art. 7 pct. 21 din Codul Fiscal, definiția „partilor afiliate”, sunt incidente astfel că petentei i-a fost îngăduit dreptul la apărare.

Cu titlu preliminar, petenta subliniază faptul că deși X a întocmit și prezentat în cadrul Dosarului Prețurilor de Transfer o analiză funcțională detaliată, bazată pe realitatea economică și pe documentele justificative existente, organele de inspecție fiscală „subminează” importanța analizei funcționale în vederea stabilirii profilului funcțional al petentei insistând asupra necesității susținerii „cu documente (contracte, acte adiționale, comenzi etc.) a încadrării activității de producție de centuri de siguranță ca producător cu funcții și riscuri depline”.

Astfel, în opinia petentei organele de inspecție fiscală au ignorat prevederile Ghidului OECD, în situația în care au avut în vedere în prim plan forma și nu substanța economică a tranzacțiilor.

În acest sens face trimitere și la pct. 31 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv la Metodologia de Control a Dosarului Prețurilor de Transfer.

*I. Faptul că organele de inspecție fiscală au respins analiza societății pe baza a o serie de constatări și afirmații, multe dintre ele subiective și neargumentate legal.*

Având în vedere concluziile organelor de inspecție fiscală de la cap. IV.5, petenta prezintă argumentele care în opinia sa, conduc la constatarea acestora ca netemeinice și nelegale, astfel:

**a)** Lipsa indicatorilor financiari și a explicațiilor privind modul de determinare a ROTC:

Deși organele de inspecție au invocat deficiențe în calitatea informațiilor financiare utilizate de petentă în calculul ROTC, susținând că au fost prezentate "valori neclare și distorsionate", aceleași date "neclare" au fost avute în vedere în calcularea și determinarea ajustărilor prețurilor de transfer, așa cum se regăsesc în capitolul IV.6.2 din RIF.

**b)** Mod neunitar de defalcare a activităților (producția de centuri tratată distinct, dar producția de v și scule-matrițe tratate împreună):

Petenta constată inconsecvența în abordarea organelor fiscale care în ciuda propriilor argumente în susținerea analizării separate a activității de producție (v și separat, centuri de siguranță), pentru a susține respectarea principiului valorii de piață, procedează în propria analiză la cumularea tuturor produselor fabricate într-o singură activitate.

c) Includerea în eșantionul de comparabilitate a unor entități care nu îndeplinesc condițiile de independență:

În acest sens petenta invocă art. 7 pct. 21 din Codul fiscal referitor la definiția părților afiliate, subliniind faptul că doar pentru patru companii care rezultă neîndeplinirea acestui criteriu, pentru celelalte companii excluse pe motiv de independență nu se prezintă temeiul legal pentru neacceptare.

d) Efectuarea unei analize prin compararea anului de referință al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. Arad, cu o medie multianuală pe trei ani anteriori pentru entitățile luate în eșantion:

Organele de inspecție fiscală au invocat ca și argument prevederile paragrafului 3.44 din Ghidul OECD, dar problema putea fi foarte ușor remediată prin calcularea ROTC la nivelul X pe baze multianuale, situație în care nu reprezenta un element obiectiv care să fie invocat pentru respingerea studiilor de comparabilitate ale petentei.

e) Includerea în eșantionul de companii comparabile a unor criterii manuale de excludere, respectiv indicatorii referitori la imobilizări corporale/necorporale, fond de rulment, stocuri etc..., fără a exista o bază legală cu privire la acest fapt, cu atât mai puțin al procentelor menționate, și neincluderea unor criterii mai pertinente cum ar fi cifra de afaceri și numărul de personal al entităților selectate în eșantion:

Petenta arată că deși organele de inspecție fiscală au arătat că nu le-a fost prezentat cadrul legal în baza căruia petenta a folosit o serie de criterii de ajustare pentru eliminarea companiilor necomparabile, în fapt acest cadru se regăsește în însăși textul raportului de inspecție fiscală - pagina 203, pct. 3.39 din Ghidul OECD, citat.

Cât privește folosirea „criteriilor pertinente” cum ar fi cifra de afaceri sau numărul de personal, petenta consideră că în condițiile în care astfel de recomandări au apărut în cadrul Metodologiei de Control, emisă după ce X a prezentat Dosarul Preturilor de Transfer, rezultă că nu îi poate fi imputată necunoașterea sau nerespectarea unor astfel de recomandări la momentul întocmirii Dosarului.

f) Argumentarea fără a fi susținută cu documente a afirmației că societatea verificată este remunerată pentru activitatea de producție de v în beneficiul entităților afiliate pe baza de cost plus o marjă de profit de 5%, contrazisă și de ajustarea efectuată în anii 2010 de societatea verificată aferentă anului 2007 de la 0,08% la 1,00% și nu la 5%:

Petenta precizează că această marjă de 5% calculată asupra costurilor standard (bugetate) este recomandată potrivit politicii de prețuri de transfer a grupului, în timp ce ajustarea voluntară din anul 2007 a fost efectuată astfel încât petenta să se încadreze în intervalul valorii de piață așa cum a fost determinat în baza studiului de comparabilitate pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

**g)** Nu s-a efectuat o analiză privind respectarea principiului valorii de piață a achizițiilor de materii prime, materiale etc. necesare activității de producție de v și scule - matrițe de la furnizori afiliați:

Reiterând profilul funcțional de producător pe baza de contract în cazul producției de v , scule si matrițe, petenta arată că a testat nivelul de piață al prețurilor practicate prin compararea marjelor nete obținute de petentă cu marjele nete obținute de companii comparabile independente din România. Prin compararea marjelor nete de profitabilitate, petenta consideră că a testat nu numai nivelul de piață al prețului de vânzare al produselor finite către clienții afiliați, ci și costul de achiziție al materiilor prime de la furnizorii afiliați, întrucât marja netă se determină plecând de la veniturile din vânzarea produselor minus costul produselor vândute, minus cheltuieli de funcționare.

Petenta punctează faptul că însăși organele de control au folosit aceeași manieră de analiză în vederea verificării respectării principiului valorii de piață în relația cu clienții și furnizorii afiliați.

**h)** Afirmația că până la aderarea României la UE producătorii de autovehicule au solicitat ca aceste achiziții să se facă de la societatea mamă nu a fost susținută cu documente și nu poate fi susținută în condițiile în care societatea verificată este în imposibilitate de a-și negocia contractele de achiziții sau livrări, inclusiv cu terții, acestea fiind negociate de grup, iar societatea verificata doar „semnează aceste contracte la nivel local”:

Negocierea contractelor „la nivel de grup” nu poate reprezenta, conform petentei, un motiv plauzibil pentru stabilirea unui profil funcțional de producător pe baza de contract, atât timp cât petenta:

- a subcontractat funcția de negociere cu furnizori și clienți către o altă societate din cadrul grupului (X AG), funcție pentru care și-a asumat toate riscurile și beneficiile și a plătit o remunerație în baza Contractului de prestări de servicii de management, încheiat la data de 01.04.2001, cu prelungirile și modificările ulterioare;

- în calitate de parte contractantă în raportul juridic cu clienții/furnizorii independenți își asumă toate obligațiile și riscurile ce reies din contract și beneficiază de toate drepturile contractuale ce îi sunt conferite;

**i)** Imposibilitatea certificării și verificării datelor X Japonia prezentate în dosarul prețurilor de transfer ca fiind sigure și reale (în privința vânzării de materii prime și materiale către X , pagina 240 din Raportul de inspecție fiscală):

Din punctul său de vedere petenta subliniază faptul că a întreprins toate măsurile posibile pentru a oferi organelor de inspecție fiscală certitudinea necesară privind veridicitatea indicatorilor financiari segmentați ai X Japonia, inclusiv obținerea unei certificări în acest sens din partea auditorului financiar independent al societății nerezidente - E .

Pe de altă parte, organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea efectuării unor verificări în baza Convenției de Evitare a Dublei Impuneri încheiată între România și Japonia, însă s-au limitat la a considera că aceste date sunt imposibil de



verificat, neefectuând niciun demers în vederea verificării efective a datelor, încălcând astfel prevederile Ghidului OECD.

j) Neefectuarea unei analize asupra furnizorilor neafiliați grupului X , în condițiile în care și aceste tranzacții sunt tranzacții controlate (pagina 241 din Raportul de inspecție fiscală):

Se impunea, în opinia petentei, demonstrarea de către organele de inspecție fiscală a „posibilității” ca achizițiile de materii prime, materiale etc. de la entități independente să fi fost achiziționate la un preț supraevaluat, având astfel ca și consecință denaturarea indicatorilor de rentabilitate ai petentei.

*II. Faptul că profilul funcțional al petentei ar fi, conform organelor de inspecție fiscală, cel de producător pe bază de contract pentru toată activitatea de producție (producția de v , producția de scule-matrițe și producția de centuri de siguranță) pe parcursul întregii perioade 2006 - 2010*

În primul rând, petenta arată că organele de inspecție fiscală au reținut în repetate rânduri că nu împărtășesc opinia petentei cu privire la profilul funcțional al activității de producție de centuri de siguranță ca fiind acela de producător cu funcții și riscuri depline în anii 2009-2010, constatările din RIF sunt contradictorii.

Astfel petenta consideră că nu are nici un fel de relevanță ponderea în care sunt achiziționate bunuri și servicii de la societăți afiliate în stabilirea profilului funcțional, lucru care nu se poate spune despre ponderea vânzărilor.

Pornind de la definiția celor două profiluri petenta concluzionează că în baza prevederilor și recomandărilor din Metodologia de Control, unul din elementele esențiale care definesc profilul funcțional al unui producător este structura clienților acestuia (clienți afiliați vs. clienți terți) și în niciun caz structura furnizorilor.

În al doilea rând, petenta enumeră motivele care demonstrează, în opinia sa, netemeinicia argumentelor invocate de organele de inspecție fiscală privind funcțiile și riscurile X , asumate în cadrul activității de producție de centuri de siguranță, astfel:

*i. În ceea ce privește funcția de achiziție (litera a) la pagina 229 din Raportul de inspecție fiscală)*

Petenta reiterează faptul că în virtutea contractului de servicii de management, X a subcontractat către societatea mamă negocierea cu furnizorii independenți/afiliați a prețurilor unitare, volumul de achiziții, termenele de plată, locul de livrare al materiilor prime, condițiile de transport sau alte aspecte contractuale, plătiind pentru funcțiile subcontractate o remunerație la valoare de piață.

De asemenea, petenta reiterează faptul că ponderea achizițiilor de la părți afiliate în total achiziții nu are nicio relevanță în stabilirea unui profil funcțional pentru activitatea de producție.

*ii. În ceea ce privește mecanismul de stabilire a prețurilor (litera i) la pagina 231 din RIF)*

Petenta analizează punctual afirmațiile organelor de inspecție fiscală, astfel:

2.1. *„costurile de transport ale societății mamă în cazul clienților T , H și N sunt suportate de X în toate cele trei cazuri și nu de X AG”*

Afirmațiile organelor de inspecție fiscală nu sunt fundamentate în condițiile în care analizând informațiile din tabelul de la pagina 49 din anexa nr 4 a completării ulterioare la DPT, rezultă că informațiile din tabel nu contrazic în niciun fel analiza funcțională, deoarece în perioada 2006 - 2010, X a vândut centuri de siguranță și direct către clienții finali, situație în care s-a ocupat de aranjamentele privind transportul produselor către aceștia.

2.2 *„în cazul clienților finali menționați, respectiv T , H și N situate ca loc de livrare în Germania sau Marea Britanie (Uniunea Europeană), nu poate fi reținut că în perioada 2009 - 2010 societatea mamă ar fi putut înregistra costuri vamale în condițiile în care atât România, ca loc de expediere al centurilor de siguranță, cât și Germania sau Marea Britanie ca loc de destinație, sunt membre ale Uniunii Europene, iar conform principiului libertății de mișcare în cazul de față al bunurilor nu sunt supuse unor taxe vamale”*

Petenta precizează că în tabelul de la pagina 49, printre clienți, se regăsește H TR, din orașul Bursa din Turcia, care nu a fost și nu este țară membră a Uniunii Europene, aplicându-se taxe vamale la achiziția de produse din România.

2.3. *„în ceea ce privește costurile de depozitare ale societății mamă, nu sunt precizate astfel de costuri în ceea ce privește depozitarea ca fiind suportate de societatea mamă, nu reiese faptul că au existat astfel de depozite în Germania și Marea Britanie; nu au fost prezentate documente în susținerea acestor afirmații. Prin urmare, nu poate fi reținut că societatea mamă ar fi înregistrat costuri de depozitare al centurilor de siguranță vândute către cei trei clienți finali menționați”,* invocându-se informațiile de la pagina 48 din anexa nr. 4 a completării ulterioare la Dosarul preturilor de transfer.

Petenta punctează faptul că la pagina 48 din anexa nr 4 a completării ulterioare la DPT este prezentată funcția de depozitare a X și nu a X AG.

În ceea ce privește locația depozitelor, petenta consideră că organele de inspecție fiscală pretind în mod nefundamentat ca acestea să fie amplasate în Germania și Marea Britanie, adică țările în care sunt localizați și clienții, în situația în care această decizie aparține exclusiv considerentelor de business ale X AG.

2.4 *„costurile de garanție suportate de societatea mamă, acordate clienților finali de centuri de siguranță, în fapt sunt suportate tot de X în calitate de producător în cazul „defectelor de fabricație”,* invocându-se informațiile de la pagina 50 din anexa nr. 4 a completării ulterioare la DPT.

Petenta precizează că aceste costuri sunt o posibilitate și nu o regulă.

2.5 *„costurile cu activitățile de vânzare suportate de societatea mamă în cazul clienților finali de centuri de siguranță sunt deja recuperate de la X cu 1,05% - 1,15% (în funcție de perioadă) din valoarea vânzărilor către terți”,* invocându-se informațiile din Anexa A (Customer Management) la contractul de servicii de management încheiat cu X AG.

Afirmația organelor de inspecție fiscală, în opinia petentei, este incorectă și neîntemeiată, deoarece se referă la două situații diferite:

- pe de o parte, mecanismul de stabilire al prețurilor, conform căruia X AG scade din prețul de vânzare stabilit cu clientul costurile cu activitățile de vânzare și alte costuri pentru a stabili remunerația X se referă la situația în care produsele (centurile de siguranță) sunt vândute către X AG pentru a fi revândute ulterior de către acești clienți finali (X nu vinde direct către clienții independenți),

- pe de altă parte, Anexa A la contractul de servicii de management, se referă la servicii de menținere a relației cu clienții, pregătire de cotații, procesare comenzi, coordonare a strategiei globale de clienți/furnizori, prestate de X AG în relație cu clienții independenți către care X vinde direct produsele sale, fapt confirmat și de metodologia de stabilire a remunerației pentru aceste servicii, și anume, procent din valoarea vânzărilor către terți ai X .

De asemenea, petenta arată că afirmația organelor de inspecție fiscală privind stabilirea remunerației X AG pentru activitățile de Customer Management prin aplicarea „1,05% - 1,15% (în funcție de perioadă) la valoarea vânzărilor către terți” este greșită, deoarece, în conformitate cu contractul de servicii de management, precum și facturile exemplificative atașate la RIF la Anexa 159, procentele utilizate în perioada 2006 - 2010 pentru calculul onorariului de Customer Management sunt între 0,95% - 1,15%.

*iii.* În ceea ce privește funcția de marketing și vânzări (litera j) la pagina 232 din RIF)

Petenta arată că organele de inspecție fiscală neagă posibilitatea existenței unei situații reale în care o societate independentă externalizează funcția de marketing și vânzări către un prestator de servicii în vederea asistenței pentru îndeplinirea propriei funcții, păstrând totuși riscurile aferente funcției respective. În acest sens, petenta face trimitere la exemplificări din Ghidul OECD, paragrafele 9.23 - 9.25.

O altă afirmație care în opinia petentei apare ca nefondată este constatarea organelor de inspecție fiscală că „având în vedere prevederile anexei A la contractul de management conform căreia societatea mamă este cea care negociază cu clienții sau furnizorii societății verificate indiferent dacă sunt entități afiliate ori terțe” în condițiile în care Anexa A la contractul de management prevede în mod expres furnizarea de servicii doar pentru situația în care produsele X sunt vândute către terți.

*iv.* În ceea ce privește riscul de credit (litera p) la pagina 234 din RIF)

Petenta precizează că organele de inspecție fiscală afirmă în mod eronat că externalizarea funcției de vânzări de către o societate (producător) altei societăți (agent de vânzare) duce la impunerea de către agentul de vânzare a unor condiții contractuale cu clienții independenți care sunt nefavorabile producătorului, fără a argumenta care ar fi motivația agentului de vânzări în acest caz.

*v.* În ceea ce privește riscul de schimb valutar (litera q) la pagina 235 din RIF)

Pe lângă preluarea ad-literam a descrierii riscului din Dosarul preturilor de transfer, organele de inspecție fiscală „constată” că:

„deși costurile [X ] sunt în lei, veniturile sunt în valută, prin urmare a fost consultat site-ul oficial al Băncii Naționale a României privind cotațiile acestor monede, constatându-se că societatea [X ] a avut (în perioada 2009 - 2010 asupra căreia se face prezenta analiză) de câștigat, întrucât cursul a avut un trend crescător”, precum și că: „Având în vedere cele prezentate mai sus [inclusiv faptul că negocierea contractelor cu furnizori/clienti este realizată de X AG], organele de inspecție fiscală nu pot accepta ca riscul schimbului valutar să fie considerat în sarcina X , ci dimpotrivă aceasta cade în sarcina societății mama, respectiv X AG, iar în cazul evoluției cursului valutar aceasta (X AG) a avut un câștig din această evoluție”.

Petenta subliniază contradictorialitatea celor două afirmații, precum și faptul că X AG a fost cea care a avut un câștig din această evoluție.

Totodată petenta prezintă argumentele pentru care, din punctul său de vedere, niciuna dintre afirmațiile de mai sus nu poate fi considerată relevantă pentru stabilirea părții în sarcina căreia cade riscul de schimb valutar:

- organele de inspecție fiscală au consultat statisticile Băncii Naționale a României cu privire la evoluția ratelor de schimb valutar aferente doar primei și ultimei zile lucrătoare ale anilor 2009 și 2010, fără a lua în considerare evoluția cursului de schimb pe parcursul celor doi ani, care are o relevanță semnificativă pentru a stabili câștigul sau pierderea din cursul de schimb valutar înregistrate de o societate;

- materializarea sau nu a riscului nu poate fi considerată relevantă în stabilirea faptului dacă, în primă instanță, riscul a fost asumat de o societate sau nu.

- într-o mai mare măsură este relevant dacă societatea are control asupra riscului și a întreprins măsuri de gestionare a acestuia.

Așadar, având în vedere că „pentru a minimaliza riscul schimbului valutar, din 2007 și până în prezent, X a încheiat contracte de hedging pentru expunerea ... pe RON și .... cu .... (fosta ..... (România) SA), incluzând servicii precum: operațiuni de schimb valutar, operațiuni de schimb în moneda străină, tranzacții cu opțiuni contractuale în moneda străină, etc.” (pagina 61 din anexa nr 4 a completării ulterioare la DPT), rezultă că X și-a asumat riscul de schimb valutar și a întreprins măsuri în vederea gestionării acestuia.

*vi.* Aceasta concluzie, în opinia petentei, este susținută și de faptul că, potrivit dispozițiilor art. 1270 din Codul civil „*Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante*” coroborat cu art. 973 Cod civil “*Convențiile nu au efect decât între părțile contractante*”.

Prin urmare, petenta arată că motivul invocat de organele de inspecție fiscală cu privire la alocarea acestui risc către X AG pentru simplul motiv că aceasta este cea care negociază aceste contracte, chiar dacă X AG nu este parte semnatară la aceste contracte, nu este susținut prin argumente legale.

În concluzie, petenta consideră că invocarea de către organele de inspecție fiscală a faptului că X acționează ca un producător pe bază de contract pentru activitatea de producție de centuri de siguranță în perioada 2009 - 2010 este nelegală și neargumentată, fiind contrară legislației naționale și prevederilor Ghidului OECD, fiind lipsită de temei legal reclasificarea profilului funcțional al petentei din producător cu funcții și riscuri depline în producător pe bază de contract pentru producția de CS în perioada 2009-2010.

*III. Faptul că, în efectuarea propriei analize, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile legale privind selecția metodei și a părții testate*

În primul rând, petenta subliniază faptul că în Dosarul prețurilor de transfer metoda utilizată a fost motivată, inclusiv neaplicarea celorlalte metode, în opinia sa fiind cea mai potrivită pentru justificarea respectării principiului valorii de piață.

În al doilea rând, petenta consideră că în efectuarea propriei analize organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile legale privind selecția metodei și a entității testate.

Raportându-se la pct. 2.59 și 3.18 - 3.19 din Ghidul OECD transpus și în cap. 3.1., pagina 31, din Metodologia de Control, petenta arată că următorul pas ar fi fost identificarea și selectarea părții testate care „trebuie să fie partea cea mai puțin complexă care participă în tranzacțiile controlate”.

Ori, în opinia petentei, în toate tranzacțiile cu părțile afiliate, organele de inspecție fiscală au considerat în mod eronat și nelegal că X este partea testată, în situația în care se impunea ca partea testată să fie furnizorul afiliat de materii prime și/sau servicii.

*IV. Faptul că organele de inspecție fiscală au folosit o manieră inconsecventă de analiză a respectării principiului valorii de piață în perioada 2009-2010 față de perioada 2006-2008*

Analiza diferită efectuată de organele de inspecție fiscală a perioadei 2009-2010 față de perioada 2006-2008 este în opinia petentei abuzivă, arbitrară și de rea-credință, consecința fiind stabilirea unor obligații fiscale suplimentare semnificative și nejustificate în sarcina petentei, pentru perioada 2009-2010.

**2.1.8.5 În mod nelegal și netemeinic, organele de inspecție fiscală au respins studiile de comparabilitate efectuate de petentă și au pregătit propriul studiu de comparabilitate aplicabil întregii activități desfășurate de petentă în perioada 2006-2010**

*I. Faptul că studiile de comparabilitate pregătite de petentă și incluse în Dosarul Prețurilor de Transfer pentru perioada 2006 — 2010 au fost respinse în mod netemeinic și nelegal de către organele de inspecție fiscală*

Cu titlu preliminar, petenta prezintă poziția organelor de inspecție în urma analizei Dosarului prețurilor de transfer, respectiv argumentele care au condus la concluzia că nu este respectat principiul valorii de piață pentru toate tranzacțiile, petenta oprindu-se la acela că studiile de comparabilitate întocmite de petentă nu au fost corecte sau au fost deficitare.

Constatărilor organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește studiile de comparabilitate întocmite de petentă apar ca nelegale în opinia sa, pentru următoarele motive:

**a)** În ceea ce privește neacceptarea unor societăți incluse de X în eșantionul final, pe motiv de neîndeplinire a criteriului de independență:

În primul rând, petenta face trimitere la firmele selectate de organele de inspecție fiscală din baza de date Orbis, considerate a fi afiliate, fără a se demonstra existența afilierii în baza unui criteriu din definiția părților afiliate din Codul Fiscal, astfel că nerespectarea criteriului de independență nu poate fi invocat în vederea respingerii acestor societăți din eșantionul de companii comparabile.

În al doilea rând, petenta subliniază faptul că în fundamentarea deciziei de respingere, organele de inspecție fiscală au folosit informații din baza de date Orbis care au devenit disponibile public ulterior datei de întocmire a Dosarului Preturilor de Transfer și a completărilor la acesta, astfel fiind încălcate prevederile Ghidului OECD.

Astfel practica organelor fiscale este abuzivă în condițiile în care în analiza lor au folosit informații pe care în mod obiectiv petenta nu avea cum să le cunoască pentru ca ele nu existau în bazele de date Orbis/Amadeus.

**b)** În ceea ce privește neacceptarea unor societăți incluse de X în eșantionul final pentru achiziția de materii prime din motive de lipsă de comparabilitate a produselor:

În aprecierea petentei în ceea ce privește neacceptarea de către organele de inspecție fiscală a studiului de comparabilitate efectuat de ea însăși pentru achiziția de materii prime pentru producția de centuri de siguranță apare ca nejustificată, în condițiile în care în pregătirea studiului lor pan-european, organele de inspecție fiscală au încălcat propriile recomandări privind comparabilitatea produselor, având în vedere că la nivelul Uniunii Europene (comparativ cu România) existau suficiente companii comparabile astfel încât să se asigure că păstrează în eșantion doar societăți care au același obiect de activitate ca al X .

Astfel în timp ce organele de inspecție fiscală au combătut agresiv dreptul petentei de a extinde căutarea și la alte companii care nu aveau același cod CAEN (aveau alt obiect de activitate), nu au avut nici cea mai mică rețineră în a include în propriul eșantion de companii comparabile și companii care erau implicate în activități, altele decât cele de producție.

**c)** În ceea ce privește neacceptarea utilizării unor indicatori de profitabilitate multianuali pentru societățile din eșantionul de comparare, organele de inspecție fiscală au invocat ca și argument prevederile paragrafului 3.44 din Ghidul OECD (versiunea actualizată în 1999).

Deși organele de inspecție fiscală se prevalează de dispozițiile paragrafului 3.44 din Ghidul OECD, petenta precizează că acestea au omis analiza pe baza datelor multianuale ale societăților comparabile, ignorând totodată și analiza

informațiilor atât din anul în curs de analiză, cât și din anii anteriori conform paragrafului 3.77 din Ghidul OECD.

Mai mult, petenta subliniază că organele de inspecție fiscală în analiza lor fac tocmai contrariul a ceea ce susțin că ar fi o analiză corectă pe date anuale și iau în calcul date multianuale pentru aplicarea criteriilor de selecție în studiul de comparabilitate pe Uniunea Europeană.

**d)** În ceea ce privește imposibilitatea organelor de inspecție fiscală să certifice și să verifice indicatorii de profitabilitate ai X Japonia în privința vânzării de materii prime și materiale către X :

Petenta reiterează, referitor la indicatorii de profitabilitate ai X Japonia, că din punctul său de vedere a întreprins toate măsurile posibile pentru a oferi organelor de inspecție fiscală un grad de certitudine privind veridicitatea indicatorilor financiari segmentați ai X Japonia, inclusiv obținerea unei certificări din partea auditorului financiar independent al societății nerezidente, organele de inspecție fiscală putând proceda la verificarea informațiilor pe parcursul inspecției fiscale conform par. 5.6 din Ghidul OECD.

*II. Faptul că studiul de comparabilitate pe Uniunea Europeană pregătit de organele de inspecție fiscală nu respectă prevederile din legislația domestică și Ghidul OECD*

Petenta prezintă neconcordanțele sesizate în abordarea organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește analiza de comparabilitate realizată pe Uniunea Europeană, care a constituit punctul de plecare pentru ajustările de prețuri de transfer efectuate.

În primul rând, petenta consideră că în mod nejustificat, organele de control au aplicat niște criterii de selecție neadecvate raportat la piața pe care s-au căutat societăți comparabile și având în vedere mărimea X , punctând totodată faptul că totuși, atunci când au refăcut studiul de comparabilitate la nivel de Uniunea Europeană, organele de inspecție fiscală au păstrat aceleași criterii de mărime ca și cele aplicate de petentă: o cifra de afaceri de minim 250 mii de EUR și un număr minim de 30 de angajați.

În contextul în care la nivelul de Uniune Europeană exista un potențial de companii comparabile independente superior, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod eronat au menținut neschimbate criteriile de selecție în funcție de mărimea cifrei de afaceri și cea a angajaților, având în vedere cifra de afaceri considerabil mai mare a X (aprox. 650 - 1.200 milioane lei) și numărul semnificativ mai mare de angajați (aprox. 3.000 - 4.500).

În al doilea rând, petenta arată că, în mod nelegal, organele de inspecție fiscală au acceptat în eșantionul final de companii comparabile și societăți afiliate, respectiv din cele 59 de societăți din eșantionul de comparabilitate obținut de organele de inspecție fiscală, petenta a constatat că 10 sunt afiliate (Anexa 2.1.8.1. la contestație).

În al treilea rând, în mod eronat, organele de inspecție fiscală au acceptat în eșantionul final și 14 societăți care nu pot fi acceptate ca fiind comparabile din următoarele motive:

- o au un alt obiect de activitate sau
- o nu există informații publice despre obiectul de activitate al acestora.

În al patrulea rând, organele de inspecție fiscală invoca analiza an pe an ca fiind abordarea potrivită pentru analiza comparativă, însă aplică criteriile de selecție pe baza multianuală.

Petenta constată lipsa de consecvență în abordarea organelor de inspecție fiscală și discrepanța între constatările făcute de către acestea și comportamentul în practică.

Astfel deși organele de inspecție fiscală susțin că trebuie analizat fiecare an în parte, separat de perioadele precedente sau ulterioare, la refacerea analizei de comparabilitate pe Uniunea Europeană, omit să aplice abordarea pe care o susțin ca fiind corectă, aplicând criteriile manuale de excludere pe baza multianuală și nu anuală, eliminând din eșantion societăți care nu respectă un criteriu în toți anii din perioada 2006 – 2010, și nu doar în anul analizat.

În concluzie, referitor la studiul de comparabilitate pe Uniunea Europeană efectuat de organele de inspecție fiscală, petenta consideră că este întocmit greșit, denaturând în mod semnificativ intervalul de piață care a servit organelor de inspecție fiscală în vederea efectuării ajustărilor de preturi de transfer și în consecință, nu poate fi folosit ca bază pentru verificarea respectării principiului valorii de piață de către X și nici pentru calculul ajustărilor de prețuri de transfer.

#### **2.1.8.6 Modalitatea abuzivă, arbitrară și nelegală în care organele de inspecție fiscală au efectuat ajustările prețurilor de transfer**

Petenta prezintă motivele pentru care, pe de o parte, consideră abordarea organelor de inspecție fiscale în ceea ce privește modalitatea de ajustare a prețurilor de transfer ca fiind una abuzivă, arbitrară și de rea-credință, iar pe de altă parte, de ce aceste ajustări la valoarea mediană sunt nelegale.

În primul rând, organele de inspecție fiscală au recalculat indicatorul de profitabilitate ROTC al petentei pe perioada 2006 - 2010, ținând cont de impactul veniturilor neimpozabile și a cheltuielilor nedeductibile în urma deficiențelor stabilite prin Raportul de inspecție fiscală asupra rezultatelor sale financiare, defalcat pe vânzări către clienți afiliați și către clienți terți.

Detaliind modul de efectuare a ajustării rezultatelor petentei efectuate de organele de inspecție fiscală raportat la profilul funcțional al X vis-a-vis de profilul funcțional indicat de petentă, în accepțiunea petentei având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au recharacterizat profilul funcțional al său privind producția de centuri de siguranță în perioada 2009 - 2010 din producător cu funcții și riscuri depline în producător pe baza de contract, se impunea ca și pentru această perioadă să folosească același mecanism de ajustare aplicat în perioada 2006 - 2008.



În al doilea rând, petenta arată că modalitatea de efectuare a ajustărilor de către organele de inspecție fiscală prezintă erori de calcul.

În al treilea rând, petenta consideră că organele de inspecție fiscală au efectuat în mod nelegal ajustarea prețurilor de transfer la mediana intervalului de comparare.

Având în vedere perioada verificată, 2006 - 2010, petenta invocă principiul stabilității legislative cu consecința inaplicabilității prevederilor O.M.E.F. nr. 222/2008 anterior datei la care a fost publicat în Monitorul Oficial al României (19 februarie 2008).

În același timp, în virtutea principiului constituțional al ierarhiei actelor normative și în concordanță cu dispozițiile imperative ale Codului fiscal, petenta invocă principiul constituțional al ierarhiei actelor normative, situație în care actul normativ care prevalează este Codul fiscal, Normele de aplicare a acestuia și Ghidul OECD, iar nu O.M.E.F. nr. ... /2008.

În opinia petentei, în opoziție cu prevederile Codului Fiscal și Ghidului OECD, O.M.E.F. nr. 222/2008 indică faptul că organele de inspecție fiscală ar trebui să ridice baza de impozitare nu numai până la un nivel care ar permite situarea să în intervalul cuartilar și astfel ar fi la nivelul pieței, ci până la mediana intervalului cuartilar, situație în care se ajunge la o supra-impozitare.

În concluzie, petenta consideră că abordarea organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește modalitatea de ajustare a prețurilor de transfer este nelegală și abuzivă, arbitrară și lipsită de consecvență.

De asemenea, consideră ca impunerea unor sume suplimentare cu titlu de impozit pe profit în sarcina sa, ca urmare a constatărilor nefundamentate și nelegale ale organelor de inspecție fiscală privind prețurile de transfer practicate de petentă, generează o dubla impunere la nivelul grupului X , având în vedere că sumele în discuție au fost deja supuse impozitării la nivelul clienților afiliați și al furnizorilor afiliați de materii prime și/sau servicii.

Petenta precizează că o eventuală menținere a Deciziei de impunere, ar avea ca rezultat o dublă impunere la nivelul grupului X , care va conduce la declanșarea procedurii de acord mutual prevăzut de Convențiile de Evitare a Dublei Impuneri dintre România și țările de rezidență ale furnizorilor și clienților afiliați ai X sau, după caz, a procedurilor reglementate de Convenția de arbitraj de la Viena.

Totodată subliniază faptul că în Raportul de inspecție fiscală, organele de control nu au stabilit mărimea ajustărilor de prețuri de transfer aferente fiecărui client sau furnizor afiliat în parte, îngrădind dreptul grupului X de a beneficia de eliminarea dublei impuneri în conformitate cu prevederile acordurilor internaționale la care România este parte.

Pentru motivele de fapt și de drept invocate, petenta solicită anularea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei precum și anularea impozitului pe profit aferent anulării reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei.

## **2.2. Impozit pe venit nerezidenți pentru alte servicii**

Raportându-se la constatările organelor de inspecție fiscală petenta arată că nu este de acord cu acestea pentru următoarele motive:

a) Referitor la faptul că petenta nu a obținut certificate de rezidență fiscală ale prestatorilor de servicii pentru a putea aplica prevederile Convențiilor de Evitare a Dublei Impuneri ("CEDI"), aceasta arată că atașează contestației traducerea în limba română a certificatelor de rezidență fiscală menționate ca lipsă de organele de inspecție fiscală (Anexa 2.2.1).

În cuprinsul motivației prezentate de petentă, aceasta subliniază faptul că „serviciile aferente certificatelor de rezidență atașate prezentei Contestații reprezintă onorarii pentru servicii IT și nu plăți de redevențe”.

Astfel, încadrarea corectă care se impune conform art. 7 din Codul fiscal, respectiv art. 12 par. (3) din CEDI între Germania și România este de „servicii” și nu redevențe, făcând trimitere la cele 3 facturi emise de A SRL Italia, înscrise în anexa 116 la Raportul de inspecție fiscală, respectiv la serviciile prestate de TSB GmbH Germania care „menționează în general prestarea de servicii de comunicare.”.

În concluzie, petenta punctează faptul că „se observă din definiția redevenței menționată de CEDI încheiată între România și Germania, definiție care nu include servicii de comunicare, și având în vedere că prevederile CEDI prevalează față de prevederile Codului Fiscal, prestarea de servicii de comunicare nu poate fi considerată ca redevență”.

b) Petenta analizează constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia petenta a avut disponibile certificatele de rezidență fiscală ale prestatorilor, considerând plățile făcute în beneficiul acestora ca fiind scutite de plata impozitului cu reținere la sursă, dar organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe venit nerezidenți prin aplicarea unor cote de 3% sau 10%, considerând plățile efectuate ca fiind de natura redevențelor.

Petenta arată că prestările firmelor din Ungaria și Germania cu care au colaborat reprezintă în fapt „servicii și nu redevențe”.

Astfel facturile emise de PMKft Ungaria sunt pentru diverse servicii/reparații calibrare conform Raportului de inspecție fiscală, iar facturile emise de TSB GmbH Germania sunt în general pentru prestarea serviciilor de comunicare.

Pe cale de consecință, petenta solicită anularea bazei impozabile stabilite suplimentar în suma de ... lei, precum și a impozitului suplimentar pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de ... lei, precum și a accesoriilor aferente.

## **2.3. Impozitul pe salarii și contribuții sociale aferente reclassificării plăților de venituri în baza convențiilor civile în plăți de venituri salariale, în anul 2006**

Referitor la constatarea organelor de inspecție conform căreia veniturile brute în sumă de ... lei acordate celor 464 de salariați proprii în baza celor 996 de contracte civile în anul 2006, trebuiau tratate ca venituri salariale și în consecință, pentru aceste drepturi trebuiau achitate impozit pe veniturile din salarii, contribuții sociale și fonduri speciale, conform prevederilor legale în vigoare în anul 2006, petenta consideră că aceasta este în afara cadrului legal pentru considerentele următoare:

2.3.1. Nelegalitatea utilizării art. 11 Cod fiscal pentru stabilirea de contribuții sociale. Nelegalitatea impunerii petentei la plata contribuțiilor sociale în valoare de ... și a accesoriilor în valoare de ... lei.

Interpretând *ad literam* conținutul art. 11 din Codul fiscal petenta arată că reîncadrarea unei operațiuni economice “NU poate fi efectuată în scopul stabilirii de contribuții sociale suplimentare în sarcina unui contribuabil, ci numai în vederea stabilirii de taxe și impozite suplimentare”, argument susținut și prin Expunerea de Motive Proiect Lege Cod Fiscal.

Tot în susținerea celor prezentate invocă și modificarea art. 7 alin. 1 pct. 2.2 a Codului fiscal din 01.07.2010 – „(...) *cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, (...)*”, din lecturarea căreia rezultă că reîncadrarea unei activități economice în vederea stabilirii de contribuții sociale, a fost făcută în mod expres, prin includerea în textul legal a posibilității stabilirii contribuțiilor sociale alături de impozitul pe venit, astfel în condițiile în care în anul 2006 conținutul textului de lege referea doar la „*impozit sau taxă*”, în mod nelegal organele de inspecție fiscală extinzând articolul și la impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii.

2.3.2. Alte argumente în susținerea încheierii de convenții civile pentru operațiunile de inventariere și reetichetare și a tratamentului fiscal aplicat de către petentă

Petenta subliniază caracterul ocazional al activității de inventariere și reetichetare, sens în care face trimitere la Decizia nr.... /11.05.2010 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor care “exprimă aprecierea organelor fiscale asupra convențiilor civile inclusa și în punctul de vedere al Societății”.

Din punct de vedere legal încheierea convențiilor civile pentru operațiunile de inventariere și reetichetare nu excede cadrului legal având în vedere că nu există nicio prevedere legală sau fiscală care să interzică folosirea unor asemenea raporturi juridice atunci când:

a) Activitățile desfășurate au avut un caracter ocazional care reiese din documentele care au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

b) Activitățile desfășurate nu era înscrisă în obiectul principal și/sau secundar de activități și nici prevăzut a se realiza prin posturile cuprinse în organigrama;

c) Nu se poate stabili cu exactitate timpul de munca (acesta fiind destul de diferit de la un executant la altul);

d) Pentru realizarea activităților nu se justifică încadrarea cu personal cu contract individual de munca, nici măcar cu timp parțial;

e) Raportul juridic corespunzător activităților desfășurate s-au încheiat pe un lucru determinat, de executare a unei lucrări sau de prestare a unui serviciu, și nu pe timp de muncă.

În ceea ce privește tratamentul fiscal al veniturilor din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile aplicat de petentă, aceasta arată că în mod corect a aplicat prevederile art. 52 alin 1 litera d) din Codul Fiscal (aplicabil în anul 2006) potrivit căruia plătitorul avea obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit pe venit prin reținere la sursa în cota de 10%. În plus, petenta, pentru a-și demonstra buna credință precizează că „a agreat cu beneficiarii să rețină și diferența de 6%, deși nu avea această obligație, ceea ce confirmă intenția Societății de a îndeplini **orice** obligație fiscală care s-ar fi putut naște din acest raport juridic.”

Referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor art. 7 pct. 2.1 și pct. 2.2 din Codul fiscal, în contestație se arată că se încalcă principiul neretroactivității legii reglementat de art. 15 alin 2 din Constituția României potrivit căruia „*Legea dispune numai pentru viitor*”, cât și prevederile art. 6 alin 1 din Noul Cod Civil. „*Legea civilă este aplicabilă cât timp este în vigoare. Aceasta nu are putere retroactivă*”.

Pe cale de consecință, petenta solicită anularea bazei impozabile stabilite suplimentar privind activitățile desfășurate în baza convențiilor civile, precum și a impozitului suplimentar în suma ... lei și a contribuțiilor sociale suplimentare în sumă de ... lei aferente retratării veniturilor din activități desfășurate în baza convențiilor civile, menționate mai sus, precum și a accesoriilor aferente.

La **pct. II** „Argumentație de formă” petenta enumeră următoarele deficiențe care în opinia sa conduc la vicierea procedurii de formă, astfel:

**I.** Indicarea eronată în Decizia de impunere a denumirii petentei

Decizia de impunere contestată este emisă pentru contribuabilul „X -P S.R.L.” în condițiile în care petenta nu mai are această denumire din data de 27.03.2012 conform Rezoluției nr. ... /27.03.2012 pronunțată de Directorul Oficiului Registrului Comerțului Arad, anexată, fiind astfel încălcate dispozițiile art. 43 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

**2.** Erori de calcul în Raportul de inspecție fiscală

Ca o dovadă a superficialității organelor de control, petenta exemplifică erori de calcul înscrise în Raportul de inspecție fiscală, astfel:

- La pagina 60 - referitor la reîntregirea bazei de calcul pentru anul 2010 (conform Capitolului III): în Raportul de inspecție fiscală este indicată suma de ... lei, care nu conține și diminuarea veniturilor trimestrului III 2010 în suma de ... lei, așa cum este indicată tot la pagina 60 în cadrul punctului III.1.5.10. B;
- pag. 265, sunt prezentate două sume diferite în ceea ce privește ajustările prețurilor de transfer aferente 2006 - 2010, și anume: ... lei și ... lei.

### 3. Nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a principiului buneii - credințe

Petenta supune atenției diferența de tratament în respectarea art. 12 din Codul de procedură fiscală, referitor la relațiile dintre autoritatea fiscală și contribuabili, în condițiile în care inspecția fiscală s-a derulat pe o perioadă de aproximativ 4 ani, dar termenul de 3 zile prevăzut de Codul de procedură fiscală pentru expunerea punctului de vedere referitor la proiectul raportului de inspecție fiscală, a fost respectat *ad literam*, fiind invocat de organele de inspecție fiscală la pagina 272 din RIF, deși proiectul de raport de inspecție fiscală “avea 270 de pagini și 4.934 de pagini de anexe, în condițiile în care acesta cuprindea modificări și completări esențiale față de ceea ce se prezentase Societății în cursul inspecției fiscale”.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC ... /25.03.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală au fost stabilite obligații fiscale în sarcina SC X SRL ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC ... /25.03.2015 asupra perioadei 01.01.2006 - 31.12.2010.

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 31.05.2011 – 06.03.2015, în care inspecția a fost suspendată de la data de 23.06.2011 – 08.01.2012, respectiv de la data de 15.05.2012 – 25.07.2012, conform RIF nr. F-MC ... /25.03.2015, pag. 2.

Inspecția fiscală a avut ca obiective verificarea următoarelor obligații fiscale:

- impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2010,
- contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale, bugetul asigurărilor sociale de sanatate, bugetul fondului de somaj și fondurile speciale, pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2010 (excepție contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale – 01.01.2007-31.12.2010)
- impozitul pe veniturile de natura salariilor aferent perioadei 01.01.2006 - 31.12.2010
- impozitul pe veniturile realizate de nerezidenți din România pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2010
- impozitul pe dividende pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2010
- impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului Civil, precum și a contractelor de agent pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2010.

Inspecția fiscală s-a desfășurat în conformitate cu prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza avizelor de inspecție fiscală nr. .../20.04.2011 și nr. .../12.06.2014 și s-a concretizat în Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 25.03.2015, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile

fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC ... /25.03.2015.

Din verificarea efectuată privind modul de determinare a profitului impozabil și a impozitului pe profit, aferent perioadei 01.01.2006 - 31.12.2010, s-au constatat următoarele:

#### **2.1.1. Stornări de venituri**

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta și-a diminuat în mod nejustificat veniturile realizate în anul 2005 la livrarea către partenerul extern a unei cantități de șrot de magneziu în condițiile în care nu justificat operațiunile de stornare efectuate în 2006.

De asemenea, au constatat că bunurile în cauză nu au fost returnate și nici nu s-a făcut dovada eventualei scoateri din circuitul economic a bunurilor, consecința fiind diminuarea cu ....% a veniturile înregistrate anterior.

Astfel făcând aplicațiunea art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au retratat aceste stornări de venituri, reîntregind baza de calcul a impozitului pe profit pentru anul 2006 cu valoarea stornărilor. Recalcularea impozitului pe profit pentru anul 2006 de către organele de inspecție fiscală s-a efectuat cu respectarea prevederilor art. 19. alin. (I) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

#### **2.1.2. Servicii de audit al raportărilor de grup**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2006 – 2010 petenta a tratat în mod eronat ca deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuieli cu auditul raportărilor de grup, în valoare totală de ... lei, deși nu sunt aferente veniturilor sale impozabile fiind costuri aferente operațiunilor companiei-mamă.

#### **2.1.3. Cheltuieli de dezvoltare**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2006 – 2010 petenta a înregistrat costuri și venituri prin intermediul conturilor 611, 612, 62401, 62402, 62501, 62502, 628, 6584, 705, 708 și 722.

Marea majoritate a costurilor au fost înregistrate în baza unor facturi de bunuri și servicii emise de la compania mama X AG. Veniturile înregistrate sunt în principal venituri din producerea de matrițe de către S.C. X ROMÂNIA S.R.L. și reprezintă recuperarea parțială a unor costuri deja înregistrate.

La dispoziția organelor de inspecție fiscală a fost pus un document pdf intitulat „PMS - Project Management System” în care este prezentat sistemul de management al proiectelor în cadrul grupului de firme X . Astfel, pentru o serie de obiective, grupul X își organizează câte un proiect, prin care se aprobă, se planifică și se bugetează anumite operațiuni cu diferite destinații:

- dezvoltarea de produse existente pentru trecerea la o noua generație;
- implementarea de produse noi;
- optimizarea anumitor fluxuri de fabricație, organizatorice etc.

- modificarea unor produse/fluxuri la cererea clienților;
- implementarea/optimizarea unor servicii;
- atragerea de clienți noi;
- atragerea de clienți pentru produse noi;
- efectuarea de diverse activități de testare, analiza, producere mostre, SDV-uri, modificări de design etc.

Pentru toate aceste proiecte, în baza acestui sistem de management al proiectelor (PMS), în cadrul grupului X se întocmesc o serie de documente denumite Project Orders (P.O.). În aceste documente sunt definite scopul proiectului, durata acestuia, costurile aprobate/perioade, responsabilul de proiect, persoanele care aproba proiectul, etc. De asemenea, în aceste documente este indicată perioada în care grupul X urmează să utilizeze beneficiile acestor servicii de dezvoltare, respectiv perioada de realizare a producției de serie. Relevante fiind sunt următoarele date:

- SPJ - Start of Project - Data începerii proiectului
- EPJ - End Of Project - Data finalizării proiectului
- SOP - Start Of Production - Data începerii producției de serie
- EOP - End Of Production - Data finalizării producției de serie

Din documentele puse la dispoziție de reprezentanții petentei, respectiv documentele denumite Project Orders (P.O.) și facturi de dezvoltare primite de S.C. X ROMÂNIA S.A. de la X A.G. pentru aceste proiecte, au rezultat următoarele:

- pe fiecare factură, pentru fiecare element de cost, sunt indicate proiectele la care sunt alocate aceste costuri;

- facturile au fost emise în baza anexei B („Application Engineering pentru servicii de dezvoltare”) la contractul de vânzare de servicii („Service Sales Agreement”) încheiat între X A.G. (compania mama) în calitate de furnizor-prestator și S.C. X ROMÂNIA S.R.L. în calitate de beneficiar, contract încheiat la data de 03.09.2004, în vigoare de la data de 01.11.2004.

În contractul mai sus numit la articolul 1.1 din anexa B este stipulat:

*„I. Tipul serviciilor*

*1.1. Departamentul de Application Engineering din cadrul organizației Furnizorului de servicii furnizează și coordonează o serie de servicii utile și benefice în domeniul dezvoltării pentru companiile afiliate ale Furnizorului de servicii, printre care se numără și Clientul. Toate proiectele din domeniul dezvoltării pentru care Clientul este beneficiar au un număr individual alocat.”*

Conform art. 2.1, 2.2 și 2.3 din anexa B la contract, remunerația X A.G. constă în contravaloarea timpului alocat (număr de ore lucrate înmulțit cu o rată orară), la care se adaugă orice alte costuri legate de proiectele de dezvoltare (prototipuri de unelte, probe, materiale, teste, deplasări, etc.).

Pe lângă costurile înregistrate de S.C. X ROMÂNIA S.R.L. în baza acestor facturi, în evidența contabilă a acestora au fost identificate și alte costuri

angajate de contribuabil, de la alți furnizori, dar care conform înregistrărilor din evidența contabilă, au fost alocate pentru aceste proiecte de dezvoltare.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele fiscale au reținut că o serie de cheltuieli de dezvoltare, au fost înregistrate de S.C. X ROMÂNIA S.R.L. direct pe costuri, la data primirii facturilor și au fost tratate ca deductibile fiscal, cu consecința diminuării bazei de calcul a impozitului pe profit, în situația în care aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli de dezvoltare, care au un alt regim fiscal. Veniturile înregistrate de petentă și alocate acestor proiecte de dezvoltare doar au diminuat valoarea cheltuielilor cu aceste proiecte.

Organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea pct. 68 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care prevede ca un activ necorporal trebuie recunoscut în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice și dacă pentru acel activ, costul poate fi evaluat în mod credibil, stabilind că toate costurile înregistrate de S.C. X ROMÂNIA S.R.L. ca fiind aferente unor P.O. întrunesc aceste condiții.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat ca tocmai prin sistemul de management al proiectelor și prin acele P.O-uri, se prevede angajarea acestor activități de dezvoltare (cu costurile aferente), cu scopul precis de a aduce beneficii ulterioare entității. Prin acele P.O.-uri, sunt clar identificate obiectivele proiectelor și perioada în care aceste proiecte vor aduce beneficii. În ceea ce privește evaluarea costurilor angajate pentru aceste proiecte, s-a constatat ca acestea sunt înregistrate pe baza de facturi primite. Mai mult, toate aceste proiecte, cu aprobările pe cale ierarhică, prevăd și bugete de cheltuieli aprobate pentru fiecare proiect, defalcarea acestora pe perioada derulării proiectului.

Astfel în considerarea dispozițiilor O.M.F.P. 1752/2005 și O.M.F.P. 3055/2009 coroborat cu dispozițiile art. 21 alin. (2) lit. j), art. 21, alin. (3), lit. i), și art. 24, alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicata, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a înregistrat pe costuri o serie de cheltuieli de dezvoltare;
- cheltuielile astfel înregistrate au fost în mod eronat considerate ca și cheltuieli ale exercițiului, fiind tratate de contribuabil ca și deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit la data înregistrării;
- în fapt, conform prevederilor legale prezentate mai sus, aceste cheltuieli trebuiau înregistrate ca și imobilizări necorporale;
- recuperarea acestor costuri trebuia efectuată prin amortizare pe durata de utilizare și anume în perioada în care aceste imobilizări și-au adus aportul la venituri;
- în cazul acestor cheltuieli, perioada de utilizare a fost perioada în care S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a fabricat produsele aferente (producția de serie);
- aceasta perioada de utilizare a fost preluată din documentele aferente



fiecărui proiect în parte (P.O);

În urma analizei acestor operațiuni pe fiecare proiect în parte, a fost identificată valoarea costurilor și a veniturilor aferente fiecărui proiect. Au fost identificate situații în care ultimele operațiuni reprezentau venituri, valoarea totală a veniturilor depășind valoarea costurilor înregistrate anterior pentru proiectul respectiv. Pentru aceste situații, au fost reținute în atenție venituri în limita costurilor înregistrate anterior.

Prin eliminarea din calcul a veniturilor care depășeau costurile, au rămas operațiuni în valoare netă (cheltuieli - venituri) de ... lei, la filele 16 – 17 din RIF organele de inspecție fiscală arătând în mod detaliat procedura de calcul, avându-se în vedere datele din proiectele respectiv: data începerii proiectului, data începerii producției de serie și data finalizării producției de serie, precum și valoarea cheltuielilor de amortizare aferente perioadei 2006 – 2010, pentru fiecare operațiune în parte.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta și-a diminuat nejustificat baza de calcul a impozitului pe profit, tratând ca deductibile fiscal o serie de cheltuieli de dezvoltare.

#### ***2.1.4. Cheltuieli cu impozite salarii și CASS, plătite în numele unor persoane fizice, cetățeni străini, în anii 2006, 2008 și 2009***

În perioada verificată, organele de inspecție fiscală au identificat o serie de cheltuieli înregistrate de S.C. X ROMÂNIA S.R.L, cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor impozabile ale societății. Astfel, în conturile 628 și 635 au fost înregistrate mai multe cheltuieli cu impozit salarii și CASS plătit de petentă în numele unor persoane fizice, cetățeni străini, detașate în România.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală au reținut ca S.C. X ROMÂNIA S.R.L. nu avea obligația legală de a suporta costuri cu impozitele și contribuțiile acestor 7 persoane, cheltuielile înregistrate nefiind aferente veniturilor sale impozabile.

Totodată s-a constatat un tratament diferențiat aplicat de petentă, în sensul că dacă în anii 2006, 2008 și 2009, doar o parte din aceste costuri au fost tratate ca nedeductibile fiscal de către S.C. X ROMÂNIA S.R.L., costurile de acest gen înregistrate în anul 2007 au fost tratate integral ca nedeductibile la determinarea masei impozabile a profitului.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că prin diminuarea bazei de calcul a impozitului pe profit aferent anilor 2006, 2008 și 2009, au fost încălcate prevederile art. 19 și art. 21, alin. (1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, considerând aceste cheltuieli [... lei (anul 2006) + ... lei (anul 2008) + ... lei (anul 2009)] ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anilor 2006, 2008 și 2009, procedând totodată la reîntregirea profitului impozabil aferent anilor 2006, 2008 și 2009.

#### ***2.1.5. Cheltuieli și venituri înregistrate prin contul 408, fără document justificativ***

Cu ocazia inspecției fiscale au fost identificate numeroase înregistrări de venituri și cheltuieli în corespondență cu contul 408, organele de control stabilind că în fapt S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu bunuri și servicii pentru care până la încheierea lunii de raportare nu au fost primite facturile de la furnizori. Au fost identificate înregistrări de cheltuieli în conturile 601, 602, 605, 612, 613, 622, 624, 626, 628, ... 5. De asemenea, similar acestor operațiuni, dar cu o frecvență mai redusă au fost identificate și înregistrări de venituri în contul 765 în corespondență cu contul 408.

Totodată organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru aceste tipuri de operațiuni au fost efectuate și mai multe stornări, unele în negru (stornarea operațiunii prin inversarea notei contabile inițiale și înregistrarea sumei cu semnul „plus”), altele în roșu (stornarea operațiunii prin aceeași înregistrare cu cea inițială, dar sumele fiind cu semnul „minus”).

Concluzia inspecției fiscale față de această situație a fost că petenta a utilizat metode de lucru care au condus la denaturarea rulajelor prin intermediul conturilor utilizate.

În anexele nr. 57 - 64 la RIF este prezentată situația detaliată a acestor operațiuni pentru perioada 2006 – 2009 (lunar și trimestrial).

În concluzie, în perioada 2006 - 2009, petenta a înregistrat cheltuieli cu bunuri și servicii pentru care până la încheierea lunii de raportare nu au fost primite facturile de la furnizori. În corespondență cu înregistrarea de costuri au fost identificate și înregistrări de venituri fără documente justificative. Astfel, au fost identificate înregistrări de cheltuieli în suma totală de ... lei [... lei (anul 2006) + ... lei (anul 2007) + ... lei (anul 2008) + ... lei (anul 2009)] în conturile 601, 602, 605, 611, 622, 624, 626, 628, 658, ... 5, în corespondență cu contul 408. De asemenea, similar acestor operațiuni dar cu o frecvență mai redusă au fost identificate și înregistrări de venituri în sumă totală de ... lei în conturile 701 și 765 în corespondență cu contul 408 (paragrafele III. 1.1.7, III. 1.2.5, III. 1.3.5, și III. 1.4.5. din RIF).

Deoarece aceste operațiuni au fost înregistrate în evidența contabilă fără a avea la baza o factură sau un alt document justificativ, inspecția fiscală a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 19, art. 21, alin. (1), art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct. 44 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin H.G. 44/2004.

#### ***2.1.6. Refuzuri calitative***

Organele de inspecție fiscală au identificat un număr de 18 facturi de stornare de venituri, în valoare de ... lei, emise în perioada mai 2006 - septembrie 2010 pentru o serie de refuzuri calitative primite de la clienți, aferente unor livrări, fără ca bunurile în cauză să fie returnate, fără a se face dovada că au fost scoase din circuitul economic sau că au fost valorificate în alt mod. Pentru aceste bunuri s-a constatat că petenta nu a avut contracte/polițe de asigurare și nici nu a beneficiat de despăgubiri. De asemenea, bunurile respective nu au fost distruse ca

urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră. SC X SRL nu a regularizat costurile înregistrate cu producerea bunurilor în cauză.

În consecință, pentru aceste produse, organele de control au constatat că petenta a înregistrat o serie de costuri (materii prime, materiale, utilități, salarii, transport etc.) care nu mai au în contrapartidă venituri. Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că bunurile în cauză (nereturnate) sunt lipsă în gestiune și în consecință a fost reîntregită baza de calcul a impozitului pe profit pentru perioada 2006-2010 cu valoarea veniturilor stornate. Costul bunurilor lipsa în gestiune a fost asimilat cu valoarea veniturilor stornate pentru refuzuri calitative (paragrafele III.1.1.9, III.1.2.8, III.1.3.8, III.1.4.8 și III. 1.5.7 din RIF).

#### ***2.1.7. Casări reclasificate***

Cu ocazia inspecției fiscale au fost identificate o serie de operațiuni de casare de mijloace fixe, neutilizate sau utilizate într-o foarte mică măsură, fără îndeplinirea procedurilor legale privind casarea, fără ca din casarea acestora să rezulte bunuri, subansamble sau deșeuri valorificabile.

În consecință organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste operațiuni au avut ca finalitate diminuarea activului net contabil al petentei și diminuarea profitului impozabil cu suma de ... lei. (paragrafele III. 1.2.3, III. 1.4.2 și III. 1.5.2 din RIF).

#### ***2.1.8. Ajustări de prețuri de transfer aferente perioadei 2006 – 2010***

În cuprinsul cap. Capitolul IV al RIF este analizat Dosarul prețurilor de transfer (pag. 112 – 288).

Organele de inspecție fiscală au procedat la analiza inițială a Dosarului Prețurilor de Transfer (cap. IV.2), a primei completări de către petentă (inițiale) a Dosarului Prețurilor de Transfer (cap. IV.3), respectiv a completării ulterioare (cap. IV.4), concluziile rezultate fiind conținute de cap. IV.5 „Concluzii privind Dosarul Prețurilor de Transfer și completările acestuia”.

Analiza organelor de inspecție fiscală a vizat următoarele:

- Activitatea de producție (subcap. IV.5.1.)
- Achizițiile materii prime și materiale necesare activității de producție (subcap. IV.5.2.)
- Achiziția de servicii de la companiile din grup (subcap. IV.5.3.), fiind analizate defalcat prestările servicii de management de la X P AG, prestările servicii diverse furnizate de X P AG (Service Sales Agreement) și punerea la dispoziție de personal calificat de X P AG
- Acordarea de finanțare de către X Europe și X P AG (subcap. IV.5.4.)
- Analiza asupra achizițiilor de la societăți afiliate și materializate în produse finite vândute entităților terțe (subcap. IV.5.5.).

În ceea ce privește **activitatea de producție** (IV.5.1.) s-a procedat la analiza defalcată a producției de v și scule matrițe și respectiv a producției de centuri de siguranță.

Referitor la activitatea de *producție de v și scule matrițe* s-a constatat că în Dosarul Prețurilor de Transfer activitatea de producție de v și scule-matrițe a fost tratată pentru perioada verificată, respectiv 2006 - 2010, ca fiind o activitate de „producție pe baza de contract”.

În urma analizei acesteia, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- lipsa indicatorilor financiari și a explicațiilor privind modul de determinare a ROTC;

- mod neunitar de defalcare a activităților (producția de centuri tratată distinct, dar producția de v și scule-matrițe tratate împreună);

- includerea în eșantionul de comparabilitate a unor entități care nu îndeplinesc condițiile de independență;

- efectuarea unei analize prin compararea anului de referință al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. Arad, cu o medie multianuală pe trei ani anteriori pentru entitățile cuprinse în eșantion;

- includerea în eșantionul de companii comparabile a unor criterii manuale de excludere, respectiv indicatorii referitori la immobilizări corporale/necorporale, fond de rulment, stocuri etc., fără a exista o bază legală cu privire la acest fapt și neinclusiunea unor criterii mai pertinente cum ar fi cifra de afaceri și numărul de personal al entităților selectate în eșantion;

- argumentarea fără a fi susținută cu documente a afirmației că petenta este remunerată pentru activitatea de producție de v în beneficiul entităților afiliate pe bază de cost plus o marjă de profit de 5%, contrazisă și de ajustarea efectuată în anul 2010 de societatea verificată aferentă anului 2007 de la 0,08% la 1,00% și nu la 5%;

- nu s-a efectuat o analiză privind respectarea principiului valorii de piață a achizițiilor de materii prime, materiale etc. necesare activității de producție de v și scule - matrițe de la furnizori afiliați.

În completarea inițială a Dosarului Prețurilor de Transfer activitățile de producție de v și scule - matrițe au fost analizate împreună și caracterizate de petentă în continuare ca fiind activități de „producție pe bază de contract”.

În anexa numărul 4 a completării ulterioare a Dosarului Prețurilor de Transfer activitatea de producție de v și scule - matrițe a fost tratată de petentă pentru perioada 2006 - 2008 împreună cu activitatea de producție de centuri de siguranță ca fiind una de "producător pe bază de contract".

Organele de inspecție fiscală și-au însușit această abordare, însă nu și motivația petentei pentru aceasta abordare, precizând că petenta nu poate fi considerată ca "producător pe bază de contract" doar pe baza ponderii vânzărilor către entități afiliate (majoritare) în totalul vânzărilor ci, doar în urma analizei funcționale și a riscurilor acesteia, făcând trimitere la paragraful IV.4.4.2.

Ponderea vânzărilor către afiliați sau terți în totalul vânzărilor este mai puțin relevantă deoarece ambele tipuri de livrări au fost negociate de companii din grup și nu de S.C. X ROMÂNIA S.R.L.

În anexa numărul 4 a completării ulterioare a Dosarului Prețurilor de Transfer activitatea de producție de v și scule - matrițe a fost tratată pentru perioada 2009 - 2010 ca fiind una de „producător pe bază de contract” spre deosebire de activitatea de producție de centuri de siguranță.

Pentru analiza respectării principiului valorii de piață în cazul producției caracterizate ca „producător pe baza de contract”, petenta a utilizat metoda marjei nete, comparând rata rentabilității costurilor totale la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. cu intervalul cuartilă al unui eșantion de societăți comparabile. S-a constatat din nou introducerea în eșantionul de societăți comparabile a unor entități (11 din totalul de 13 din întreaga perioadă verificată, respectiv 2006 - 2010) care nu îndeplinesc criteriul de independență, respectiv a unei alte societăți care nu îndeplinește condițiile minime cu privire la numărul de salariați (GS SRL RO). Organele de inspecție fiscală au constatat că menținerea acestora în eșantionul de comparabilitate determină o distorsionare a intervalelor cuartilare, respectiv incomparabilitatea cu S.C. X ROMÂNIA S.R.L.

Cu toate acestea, s-a constatat ca însăși petenta a recunoscut nerespectarea principiului valorii de piață în tranzacțiile cu entitățile afiliate din perioada 2006 - 2007.

Referitor la această activitate, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că analiza prezentată de petentă acoperă doar o parte din tranzacții și anume s-a limitat la analiza rentabilității producției vândute către companii afiliate. Nu au fost analizate constatările produselor vândute către companii terțe, deși fabricarea acestor bunuri a presupus costuri cu bunuri și servicii achiziționate și de la afiliați.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-a justificat respectarea principiului valorii de piață pentru activitatea de producție v și scule-matrițe din perioada 2006-2010.

Referitor la activitatea de producție de centuri de siguranță s-a constatat că în Dosarul Prețurilor de Transfer activitatea de producție de centuri de siguranță a fost caracterizată pentru perioada verificată, respectiv 2006 - 2010, ca fiind una de „producător cu funcții și riscuri depline”.

În urma analizei dosarului, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- petenta caracterizează activitatea de producție de CScă fiind una cu „funcții și riscuri depline”, fără ca argumentele din dosar să motiveze această caracterizare;
- petenta nu a tratat în cadrul Dosarului Prețurilor de Transfer, activitatea de producție de centuri de siguranță pentru anii 2006 - 2007 (start-up loss);
- în toată perioada verificată, respectiv 2006 - 2010 activitatea de producție de centuri de siguranță înregistrează pierderi consecutive an de an, cauzate în accepțiunea petentei, de strategia de afaceri, de faza de început a afacerii, și de condițiile adverse de piață, însă toate aceste motivări nu sunt în concordanță cu realitatea;

- afirmația că până la aderarea României la UE producătorii de autovehicule au solicitat ca aceste achiziții de centuri să se facă de la societatea mamă nu este probată cu documente și nu a putut fi motivată în condițiile în care petenta este în imposibilitate de a-și negocia contractele de achiziții sau livrări, inclusiv cu terții, acestea fiind negociate de grup, iar petenta doar „semnează aceste contracte la nivel local”;

- au fost prezentate valori neclare și distorsionate ale cheltuielilor din exploatare obținute din activitatea de producție de centuri de siguranță cu entitățile afiliate și terțe, precum și a indicatorilor de rentabilitate utilizați în acest caz în cadrul Dosarului Preturilor de Transfer comparativ cu alte situații furnizate de societatea verificată;

- prezentarea unui număr foarte restrâns de exemplificări privind tendințele de scădere a preturilor unitare, având ca și consecința scăderile de venit din această activitate, precum și a numeroaselor deficiențe constatate în cadrul acestor exemple cu privire la prețurile unitare practicate, volume, valori etc., iar analiza acestora contrazice, în toate cele 5 cazuri prezentate în analiza unor comparabile directe interne, afirmațiile societății verificate;

- justificarea prezentată de petentă pentru înregistrarea de pierderi pe toată perioada prin tendința de scădere continuă a preturilor (exemplificarea a cinci coduri de produse) nu a putut fi luată în considerare deoarece în urma analizei organelor de inspecție, a rezultat că prețurile unitare nu au avut acea tendință de scădere. Mai mult, din analiză a rezultat că pentru toate cele cinci produse, S.C. X România S.R.L. a practicat prețuri unitare mai mici în relația cu grupul decât în relație cu terții, situație în contradicție cu analiza petentei bazată pe compararea ROTC.

În completarea inițială la Dosarul Prețurilor de Transfer activitatea de producție de centuri de siguranță a fost caracterizată de petentă în continuare ca fiind activitate de „producător cu funcții și riscuri depline”.

În anexa numărul 4 a completării ulterioare la Dosarul Preturilor de Transfer, activitatea de producție de centuri de siguranță a fost caracterizată astfel:

- pentru perioada 2006 - 2008 - „producător pe baza de contract” împreună cu activitatea de producție de v și cu cea de scule - matrițe;

- pentru perioada 2009 - 2010 - „producător cu funcții și riscuri depline”.

Constatările și concluziile organelor de inspecție privind activitatea de producție de centuri de siguranță din perioada 2006-2008 sunt prezentate la paragraful anterior (IV.5.1.1) în condițiile în care pentru această perioadă, petenta a analizat (la completarea ulterioară) această activitate împreună cu cea de producție de v și scule-matrițe (producător pe bază de contract).

Referitor la activitatea de producție de centuri de siguranță din perioada 2009-2010, organele de inspecție fiscală nu au subscris caracterizării petentei ca fiind aceea de producător cu funcții și riscuri depline, având în vedere constatările prezentate la paragraful IV.4.4.2. de la lit. a) la lit. q).

Dimpotrivă, pe baza raționamentelor prezentate, în urma constatărilor asupra analizei funcționale și de risc, a rezultat că activitatea de producție de centuri de siguranță și în cazul perioadei 2009 - 2010 are caracteristicile unui producător pe baza de contract.

În ceea ce privește analiza respectării principiului valorii de piață, în anexa 4 a completării ulterioare la Dosarul Prețurilor de Transfer, organele de inspecție au constatat:

a) analiza ROTC Grup vs ROTC Terți:

- analiza nu are la bază valori certe, conform evidenței contabile a petentei;
- comparația efectuată de petentă (ROTC grup vs ROTC terți) a fost considerată irelevantă, în condițiile în care ambele tipuri de tranzacții sunt negociate de către grup, S.C. X România S.R.L. nu își negociază condițiile contractuale cu clienții independenți;

- metoda de alocare a veniturilor și cheltuielilor din exploatare pe relația cu afiliații și pe cea cu terții nu este una certă.

b) comparație de prețuri unitare pe câteva produse vândute atât către afiliați, cât și către terți:

- nu se confirmă demonstrația petentei privind trendul descendent al prețurilor unitare pentru cele 5 coduri de produs și în consecință justificarea pierderilor pe baza acestor argumente, nu se justifică;

- valorile reprezentând volume de vânzări, valori ale vânzărilor și prețuri unitare prezentate de petentă sunt în continuare eronate și în consecință analiza societății nu poate fi acceptată;

- așa cum rezultă din analiza organelor de inspecție fiscală de la paragraful IV.4.3. punctul 6 b), în cazul tuturor celor cinci produse finite indicate, s-au practicat prețuri unitare medii mai mici cu entitățile afiliate, în comparație cu prețurile medii unitare practicate în relațiile comerciale cu societăți terțe.

c) comparație între rata de rentabilitate a vânzărilor de materii prime a companiei afiliate X Japonia și rata de rentabilitate a unui eșantion de companii din România:

- cu excepția faptului ca în anexa nr. 4 la completarea ulterioară se analizează doar perioada 2009-2010 (având în vedere noua abordarea a profilului funcțional), această analiză este în fapt aceeași analiză prezentată în dosarul inițial și reluată în cele două completări, analiză care, în opinia organelor de inspecție fiscală, nu poate justifica faptul că S.C. X România S.R.L. ar fi plătit sau nu prețuri supraevaluate pentru achizițiile de materii prime de la X Japonia.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că nu s-a justificat respectarea principiului valorii de piață pentru activitatea de producție centuri de siguranță din perioada 2006-2010.

În concluzie, având în vedere cele prezentate la paragrafele IV.5.1.1. și IV.5.1.2. organele de inspecție fiscală au stabilit că în Dosarul Prețurilor de Transfer pus la dispoziție și în completările aduse acestuia, petenta nu a justificat

respectarea principiului valorii de piață pentru întreaga activitate de producție (v , scule-matrițe și centuri), pe întreaga perioadă verificată (2006 - 2010).

Referitor la activitatea de **achiziții de materii prime și materiale necesare activității de producție** (IV.5.2), organele de inspecție fiscală au constatat că în Dosarul Prețurilor de Transfer petenta nu a efectuat o analiză asupra achizițiilor de materii prime și materiale necesare activității de producție de v și scule - matrițe. Au fost analizate doar achizițiile de materii prime necesare activității de producție de centuri de siguranță.

Din analiza prezentată de petentă privind respectarea principiului valorii de piață al achizițiilor de materii prime efectuate de aceasta, organele de control au constatat următoarele:

- introducerea unor entități, care nu îndeplinesc criteriul de independență în eșantionul de comparabilitate;
- utilizarea unei medii multi-anuale ponderate pentru companiile luate în eșantion în comparație cu anul de referință al entității afiliate analizate (X Japonia);
- introducerea în eșantion a unor societăți care comercializează cu totul alte genuri de produse decât materiile prime achiziționate de la X Japonia și utilizate de X România pentru activitatea de producție de centuri de siguranță;
- imposibilitatea certificării și verificării datelor X Japonia prezentate în Dosarul Prețurilor de Transfer ca fiind sigure și reale;
- neconcordanța între datele reprezentând marjele de profit obținute de X Japonia în Dosarul Prețurilor de Transfer comparativ cu anexele la Dosarul Prețurilor de Transfer;
- efectuarea analizei achizițiilor de materii prime necesare în activitatea de producție de centuri de siguranță doar asupra unei singure entități afiliate (X Japonia);
- neefectuarea unei analize asupra altor entități afiliate, în condițiile în care acestea au o valoare semnificativă;
- neefectuarea unei analize asupra furnizorilor neafiliați grupului X , în condițiile în care și aceste tranzacții sunt tranzacții controlate;
- neprezentarea unor situații clare și reale privind achizițiile de materii prime defalcate pe afiliați și terți în corelație cu evidențele contabile ale petentei.

În completarea inițială a dosarului, petenta nu a completat analiza, nu a refăcut-o printr-o altă metodă și de asemenea, nu a analizat achizițiile pentru producția de v și scule-matrițe.

În completarea ulterioară, nu s-a prezentat o analiză a achizițiilor destinate fabricării de v , scule și matrițe.

Pentru achizițiile destinate fabricării de centuri de siguranță, analiza nu s-a extins și asupra altor furnizori afiliați, păstrându-se analiza inițială. În privința comparabilității bunurilor achiziționate de la X Japonia cu cele comercializate de companiile din eșantion, petenta a invocat faptul ca este mai important ca funcțiile



să fie similare (funcțiile X Japonia, comparativ cu funcțiile distribuitorilor romani incluși în eșantion) și nu bunurile, însă nu a fost prezentată o analiză a funcțiilor pentru niciuna dintre părți. Analiza inițială prezentată a păstrat deficiențele semnalate la dosarul inițial (afiliați, medii multianuale, date incerte și contradictorii etc.).

În fapt, din toate achizițiile (controlate) de bunuri destinate producției (v , scule-matrițe și centuri), a fost prezentată o analiză doar pentru achizițiile de la X Japonia, strict pentru fabricarea de centuri de siguranță, nici aceasta nejustificând respectarea principiului valorii de piață.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că în Dosarul Prețurilor de Transfer și în completările ulterioare, petenta nu a justificat respectarea principiului valorii de piață pentru achizițiile de bunuri destinate producției (v , scule-matrițe și centuri).

În ceea ce privește **achiziția de servicii de la companiile din grup** (IV.5.3.), organele de inspecție fiscală au analizat serviciile în trei categorii, astfel:

- Prestări servicii de management de la X P AG din Germania;
- Prestări servicii diverse furnizate de X P AG (Service Sales Agreement) – s-au avut în vedere serviciile stipulate în anexele A și B;
- Punerea la dispoziție de personal calificat de X P AG din Germania.

Referitor la *prestările servicii de management de la X P AG* organele de inspecție fiscală au constatat că în Dosarul Prețurilor de Transfer petenta a efectuat o analiză a prestărilor de servicii de management furnizate de societatea mamă (X P AG din Germania) în vederea justificării respectării principiului valorii de piață, prin metoda comparării prețurilor utilizând comparabile interne. Analiza a constatat în compararea tarifelor facturate de X AG către S.C. X România S.R.L cu tarife orare practicate de furnizorii de servicii „comparabile”. S-au efectuat două analize, bazate pe metoda comparării prețurilor, astfel:

- s-au comparat tarifele facturate de X AG către S.C. X România S.R.L. cu tarife facturate de furnizori români către S.C. X România S.R.L. (comparabile interne);
- s-au comparat tarifele facturate de X AG către S.C. X România S.R.L. cu tarife facturate de furnizori străini către X AG (comparabile externe).

Din analizele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- efectuarea unor comparații între servicii de consultanță cu servicii de management;
- netratarea majorității serviciilor din contract și actele adiționale, respectiv cele care nu sunt remunerate pe bază de tarife orare sau zilnice;
- compararea unor servicii tarifate pe zi sau orar, respectiv furnizare de servicii IT (EDP) cu cele de consultanță fiscală;

- utilizarea unor contracte încheiate în anii 2008 și 2010, pentru justificarea tarifelor din întreaga perioadă (inclusiv pentru anii 2006 și 2007);
- invocarea unor facturi emise de entități independente către societatea mamă, facturi care nu pot fi opozabile echipei de inspecție fiscală, facturile nefiind puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală și mai mult, două dintre ele fiind aferente anilor 2004 și 2005 (în afara perioadei de referință);
- în cazul celorlalte două facturi menționate ca fiind emise de entități independente către societatea mamă s-a constatat că pentru două servicii comparabile tarifele facturate sunt cu 12%, respectiv 35% mai mici decât tarifele facturate de X AG din Germania către S.C. X ROMÂNIA S.R.L..

În completarea inițială, petenta și-a păstrat analizele din dosarul inițial și a completat cu o analiză prin metoda marjei nete comparându-se marja de 5,3% invocată pentru X AG Germania cu un eșantion de societăți.

Cu privire la analiza prețurilor de transfer pentru serviciile de management prestate de X -P A.G. Germania în beneficiul S.C. X România S.R.L. în modul de redactare a completării inițiale, echipa de inspecție fiscală a identificat următoarele aspecte:

a) în mod eronat, în analiză se afirmă că Serviciile de management prestate de X AG Germania sunt remunerate cu sume reprezentând valoarea cheltuielilor generate de prestarea acestor servicii, la care se adaugă o cotă de profit de ... %;

b) în fapt, acest mod de remunerare a fost aplicat abia începând cu 01.04.2010, în baza addendumului nr. 6 la contractul de management din 2001, și chiar și atunci, doar pentru unele dintre servicii, celelalte rămânând în continuare în sume fixe pe oră sau pe zi;

c) chiar dacă pentru perioada 01.04.2010 - 31.12.2010, o parte din servicii au fost facturate utilizându-se acea marjă de profit de ...%, pentru perioada 01.01.2006 - 31.03.2010, serviciile de management au fost facturate utilizându-se tarife fixe pe ora sau pe zi;

d) în situația în care analiza pe bază de rentabilitate prezentată (la completarea dosarului) ar fi corect întocmită, aceasta acoperă doar serviciile facturate cu marja în perioada 01.04.2010 - 31.12.2010, în timp ce acele servicii facturate în sumă fixă, la fel cu serviciile facturate în perioada 01.01.2006 - 31.03.2010 rămân în continuare neacoperite;

e) în ceea ce privește serviciile de „Client Management” nu s-a efectuat nicio analiză; această activitate este remunerată cu o cotă din vânzările către terți analiză necesară cu atât mai mult cu cât pentru S.C.X România S.R.L. cota a fost dublă în comparație cu alți afiliați, pentru același serviciu, în aceeași perioadă;

f) utilizarea analizei prin metoda marjei nete pentru serviciile de „Client Management” este improprie deoarece nu se poate compara o marjă de profit cu o cotă aplicată vânzărilor;

g) referitor la analiza prin metoda marjei nete s-au identificat aceleași deficiente cu privire la utilizarea de medii multianuale și la includerea în eșantion a unor companii afiliate.

În completarea ulterioară la aceasta, societatea a continuat să analizeze eronat modul de facturare invocând în plus un raport de analiză a „beneficiilor” aduse de serviciile intragrup.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat analizele prezentate de petentă pentru justificarea principiului valorii de piață pentru serviciile de management, în considerarea următoarelor motive:

- serviciile de „Client Management” din anexa A la contractul de management, facturate cu cota din vânzările către terți nu au fost analizate;
- pentru serviciile facturate în baza anexelor B - F la contractul de management, facturate cu tarife orare sau zilnice:
  - metoda cu comparabile interne - serviciile comparate nu sunt similare;
  - metoda cu comparabile externe - perioade neacoperite și pentru unele servicii, TPAG facturează mai scump cu 12-35% decât este ea facturată;
- pentru serviciile facturate în baza anexelor G-O la contractul de management, facturate cu marja de 5,3% (neprecizată în contract), analiza prin metoda marjei nete include afiliați și utilizarea unor medii multianuale.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit ca în cadrul Dosarului Prețurilor de Transfer, în anexele și completările aduse acestuia, S.C. X România S.R.L. nu a justificat respectarea principiului valorii de piață pentru serviciile facturate de societatea mamă în baza contractului de „Management Services Agreement”, a anexelor și a addendumurilor aduse acestuia.

Referitor la *prestările de diverse furnizate de X P AG (Service Sales Agreement)* Germania organele de inspecție fiscală au constatat că prestările de servicii diverse sunt furnizate de societatea mamă din Germania către S.C. X România S.R.L. în baza contractului „Service Sales Agreement” intrat în vigoare din data de 01.11.2004, care are în componență două anexe, respectiv:

- anexa A care cuprinde serviciile: Financial și Control (alocarea de bugete, încheierea exercițiilor financiare, calcularea costurilor), Logistica, Calitate și Process Engineering, și
- anexa B care cuprinde servicii de: „Application Engineering pentru servicii de dezvoltare”.

În ceea ce privește serviciile stipulate în anexa A, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În dosarul inițial depus, petenta a prezentat un studiu de comparabilitate local prin metoda marjei nete. A fost efectuată o comparație între marja de 5,3% enunțată pentru X AG General și Rata de rentabilitate a costurilor totale obținute de prestatori de servicii din România, cu un profil funcțional „similar” (cu cel al X P

AG). Concluzia societății a fost aceea ca serviciile facturate au respectat principiul valorii de piață.

Urmare analizării dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au identificat următoarele deficiențe:

- cele patru tipuri de servicii cuprinse în contractul de prestări servicii diverse (Finanțe și control, Calitate, Logistică și Process Engineering) nu sunt detaliate, nu sunt specificate exact serviciile pe care furnizorul se obligă să le furnizeze beneficiarului, acestea sunt denumite doar generic, spre exemplu: calitate, logistică etc.

- suprapunerea cel puțin sub aspectul denumirii serviciilor din contractele MSA și SSM ;

- alocare diferențiată a costurilor către companiile afiliate grupului, S.C. X România S.R.L. fiind dezavantajată prin alocarea unei cote de 70% din costuri în timp ce către ceilalți afiliați s-au facturat 30%;

- referitor la eșantionul de comparabilitate prezentat, s-au identificat următoarele :

- au fost și de aceasta dată utilizate medii multianuale;

- în eșantioanele de societăți comparabile, din nou, au fost incluse companii afiliate (majoritatea);

- deși s-a prezentat o analiză asupra marjei de 5,3%, nu s-a efectuat nicio analiză asupra bazei la care s-a aplicat marja de 5,3%

În ceea ce privește serviciile stipulate în anexa B, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În Dosarul Prețurilor de Transfer serviciile de inginerie aplicată pentru dezvoltare de produse furnizate de societatea mamă în baza anexei B la contractul SSA au fost prezentate de S.C. X România S.R.L ca fiind remunerate prin adăugarea unei marje de profit de 5% la toate cheltuielile de exploatare generate de prestarea acestor servicii.

Însă, conform analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală asupra contractului dintre părți, cu privire la modul de remunerare al furnizorului, prevăzute la punctele 2.1.-2.3. al anexei B la contractul de Servicii diverse, nu este prevăzută o astfel de marjă, ci o remunerație orară înmulțită cu numărul de ore efectuate de angajații prestatorului în diferite proiecte de dezvoltare în beneficiul societății verificate. În evaluarea conformității cu principiul valorii de piață al remunerației primite de X P AG din Germania pentru aceste servicii de inginerie aplicată pentru dezvoltare de produse în beneficiul S.C. X ROMÂNIA S.R.L., petenta a prezentat un studiu de comparabilitate local prin utilizarea Ratei de rentabilitate a costurilor totale obținute de prestatori de servicii din România, cu un profil funcțional „similar” cu cel al X P AG. Concluzia petentei a fost că serviciile de inginerie aplicată pentru dezvoltarea de produse au fost facturate cu respectarea principiului valorii de piață.

Acest studiu este în opinia organelor de inspecție fiscală nerelevant deoarece remunerația prestatorului nu se face conform contractului prin adăugarea unei marje la costurile de exploatare, ci prin rate orare.

Totuși, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza acestui studiu de comparabilitate efectuat de petentă identificând următoarele:

a. în modul de redactare al Dosarului Prețurilor de Transfer se prezintă intervalul cuartilar obținut în urma studiului eșantionului de comparabilitate efectuat pentru anii 2006-2010 utilizându-se metoda marjei tranzacționale nete, respectiv prin indicatorul economic - Rata de rentabilitate a costurilor totale, prin compararea anului de referință al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. Arad, cu o medie multianuala pe trei ani anteriori pentru entitățile luate în eșantion;

b. în urma analizării entităților luate în eșantion pentru comparabilitatea cu serviciile diverse prevăzute în anexa B - inginerie aplicată pentru dezvoltare de produse, oferite de X P AG, organele de inspecție fiscală au identificat faptul că majoritatea acestora nu îndeplinesc criteriul de independență.

Mai mult, aceste servicii au fost incluse pe cheltuieli directe, deși conform reglementărilor contabile acestea trebuie capitalizate și deduse prin amortizare pe perioada utilizării sau contractului, aspect tratat în capitolul III al RIF.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că în cadrul Dosarului Prețurilor de Transfer, în anexele și completările aduse acestuia, S.C. X România S.R.L. nu a justificat respectarea principiului valorii de piață pentru serviciile facturate de societatea mamă din Germania în baza contractului de „Service Sales Agreement” (anexele A și B).

Referitor la *punerea la dispoziție de personal calificat de X P AG*, organele de inspecție fiscală au constatat că în Dosarul Prețurilor de Transfer, S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a prezentat faptul că în perioada 2006-2010 a beneficiat de prestări de servicii de punere la dispoziție de personal calificat din diverse domenii, precum și modul de remunerare al furnizorului, respectiv prin adăugarea unei marje de profit de 5,3% la toate cheltuielile cu salariile și alte cheltuieli aferente conform contractului de detașare de personal.

Cu privire la marja de profit aplicată de furnizor, acestea sunt precizate în articolul 4.1 aliniatul b) al contractului de detașare de personal, care prevede: „Dacă părțile convin de comun acord, Furnizorul poate fi compensat de către Client prin metoda cost-plus, majorarea fiind aplicată tuturor sau anumitor costuri înregistrate de Furnizor referitoare la asigurarea de personal în baza prezentului Contract. În acest caz, factura va cuprinde costurile specifice la care s-ar aplica majorarea, precum și nivelul acestei majorări, convenite de către Părți.”

Astfel, clientul este facturat de către furnizor prin adăugarea unei marje de profit, stabilită prin factură și acceptată de client, fără însă a se preciza cu exactitate un quantum (o marjă) în contractul de punere la dispoziție de personal, marja care este aplicată la toate costurile și cheltuielile înregistrate de furnizor în activitățile efectuate pentru aceste servicii, cum ar fi: costurilor aferente

personalului detașat (salarii, indemnizații, onorarii), închirierii de proprietăți, cazare la hotel, drum, asigurarea de autovehicule etc. Deși la articolul 4.1 alin. b) al contractului de punere la dispoziție de personal se prevede faptul că furnizorul poate fi compensat de către client prin „metoda cost-plus”, petenta a procedat la evaluarea conformității cu principiul valorii de piață al remunerației primite de X P AG Germania pentru aceste servicii de punere la dispoziție de personal în beneficiul ei, efectuând un studiu de comparabilitate local prin utilizarea unei alte metode decât cea a metodei de cost-plus, respectiv prin utilizare metodei marjei nete, mai exact prin utilizarea Ratei de rentabilitate a costurilor totale obținute de prestatori de servicii din România, cu un profil funcțional "similar" cu cel al X P AG.

În Dosarul Prețurilor de Transfer este prezentat un tabel privind intervalul cuartilar rezultat în urma studiului de comparabilitate efectuat. În urma analizei, petenta a constatat că Rata de rentabilitate a costurilor totale a X P AG se afla în intervalul cuartilar și concluzionează că S.C. X ROMÂNIA S.R.L. nu a fost facturat intra-grup cu onorarii pentru servicii de punere la dispoziție de personal cu sume mai mari decât cele care ar fi fost plătite unui furnizor local independent pentru servicii similare, și că astfel aceste prestări de servicii s-au desfășurat în conformitate cu principiul valorii de piață.

Față de analiza petentei, organele de inspecție fiscală au identificat următoarele aspecte:

- utilizarea unor medii multianuale pe trei ani anteriori pentru entitățile luate în eșantion, și compararea acestuia cu anul de referință al societății verificate;
- majoritatea companiilor incluse în eșantionul de comparabilitate nu îndeplinesc criteriul de independență (relevant este cazul anului 2008, unde toate cele 5 societăți din eșantionul de comparabilitate sunt afiliate);
- analiza prezentată de petentă a tratat doar marja utilizată în facturi, respectiv de 5,3%, nu și baza asupra căreia a fost aplicată aceasta marjă.

În completarea inițială și în completarea ulterioară nu au fost aduse alte aspecte în ceea ce privește analiza efectuată de petentă pentru punerea la dispoziție de personal.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că în cadrul Dosarului Prețurilor de Transfer, în anexele și completările aduse acestuia, S.C. X România S.R.L. nu a justificat respectarea principiului valorii de piață pentru serviciile facturate de societatea mamă, din Germania, în baza contractului de „Personal Service Agreement”.

În ceea ce privește **acordarea de finanțare de către X Europe și X P AG** (IV.5.4.) organele de inspecție fiscală, urmare analizei efectuate, au stabilit că se poate considera ca fiind justificată respectarea principiului valorii de piață în cazul strict al procentelor de dobândă utilizate pentru creditele contractate de S.C. X România S.R.L. de la entitățile afiliate.

În ceea ce privește **analiza asupra achizițiilor de la societăți afiliate și materializate în produse finite vândute entităților terțe** (IV.5.5.) organele de inspecție fiscală au constatat că produsele finite care sunt vândute de S.C. X ROMÂNIA S.R.L. către entități terțe au fost fabricate cu materii prime, materiale, achiziționate atât de la terți, cât și de la societăți afiliate.

Mai mult, serviciile facturate de compania mamă X AG Germania și de alte companii afiliate grupului X au influențat și în costurile de fabricație ale acestor produse. În consecință, deși vânzarea acestora s-a efectuat către entități terțe și se presupune că vânzarea acestora s-a efectuat la preț de piață, partea de costuri a fost influențată de intrările (achiziții de materii prime, materiale, mijloace fixe și servicii) de la companii afiliate, cu influență directă în rentabilitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că în cazul achizițiilor de bunuri (materii prime, materiale, mijloace fixe, etc.) de la entități afiliate:

- fie nu a fost justificată respectarea principiului valorii de piață, în această situație fiind analizată de petentă asupra materiilor prime necesare doar pentru centuri de siguranță și analizată doar în cazul achizițiilor de la X Japonia, precum și analiza asupra mijloacelor fixe;

- fie, în cazul tuturor celorlalte achiziții de bunuri de la entități afiliate nici măcar nu au fost analizate, pentru a se putea evidenția dacă a fost sau nu respectat principiul valorii de piață.

În cazul achizițiilor de servicii de la entități afiliate nu a fost justificată respectarea principiului valorii de piață în cazul celor analizate ori au rămas neanalizate în următoarele situații:

- serviciile de management de la societatea mamă X P AG;
- serviciile diverse, stipulate în anexa A la contractul de Service Sales Agreement, respectiv al serviciilor: Finanțe și control, Calitate, Logistică și Process Engineering achiziționate de la societatea mamă X P AG Germania;
- serviciile diverse, stipulate în anexa B la contractul de Service Sales Agreement, respectiv al serviciilor de inginerie aplicată pentru dezvoltarea de produse furnizate achiziționate de la societatea mamă X P AG;
- serviciile de punere la dispoziție de personal calificat din diverse domenii, furnizate în baza contractului cu același nume achiziționate de la societatea mamă X P AG.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, acestea au stabilit că se impunea efectuarea unei analize privind respectarea principiului valorii de piață obținute de S.C. X ROMÂNIA S.R.L. din vânzările de produse finite direct către entități terțe, dar care includ pe lângă costuri de la terți și costuri aferente achizițiilor de la societăți afiliate.

Dacă în cazul bunurilor vândute către companii afiliate vulnerabilitatea constă în prețul unitar de vânzare și în valoarea veniturilor, în cazul acestui tip de activitate, vulnerabilitatea constă în prețul de achiziție al bunurilor și serviciilor (achiziționate de la afiliați) și în valoarea costurilor înregistrate cu acestea.

Urmare concluziilor de la subcap. IV.5, respectiv a faptului că în cadrul Dosarului Prețurilor de Transfer, în anexele și completările ulterioare la acesta, petenta nu a justificat respectarea principiului valorii de piață pentru activitatea de producție, achizițiile de materii prime și materiale necesare activității de producție, achiziția de servicii de la companiile din grup și achizițiile de la societăți afiliate și materializate în produse finite vândute entităților terțe, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza respectării principiului valorii de piață la SC X SRL (subcap. IV.6).

În acest sens, a fost refăcut eșantionul de societăți comparabile. Inițial s-a avut în vedere ca arie teritorială România, aria fiind extinsă ulterior la Uniunea Europeană; în urma selecției fiind validate un număr de 59 de societăți comparabile, care au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind eșantionul de societăți comparabile.

În urma obținerii intervalelor cuartilare, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea respectării principiului valorii de piață, respectiv dacă petenta a obținut rate ale rentabilității costurilor totale (ROTC) egale sau superioare cuartilei inferioare din intervalul cuartilărilor al societăților din eșantionul de comparabilitate, fiind avute în vedere două perioade, respectiv: 2006 – 2008 și 2009 – 2010.

În ce privește verificarea respectării principiului valorii de piață pentru S.C. X ROMÂNIA S.R.L. pentru perioada **2006 – 2008**, aceasta a cuprins două domenii, respectiv:

- activitatea de producție (TS+SW+SB) vândută exclusiv către clienți afiliați (IV.6.2.1) și

- activitatea de producție (TS+SW+SB) vândută exclusiv către clienți terți, influențată și cu costuri de la societăți afiliate (IV.6.2.4.)

Referitor la **activitate de producție (producția de v , producția de scule și matrițe și producția de centuri de siguranță) vândută exclusiv către clienți societăți afiliate** în perioada **2006 - 2008** activitatea a fost caracterizată de însăși petenta ca fiind de producător pe baza de contract caracterizare considerată corectă și acceptată de organele de inspecție fiscală.

În anul **2006**

Organele de control au constatat faptul că în anul 2006, Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - inițial) la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. în cuantum de minus 2,55% nu este egală sau superioară cuartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2006, acesta fiind în cuantum de +3,57%.

Totodată, în continuarea analizei efectuate, organele de inspecție fiscală au procedat la valorificarea deficiențelor constatate aferente anului 2006 (cheltuieli nedeductibile și venituri neimpozabile) din capitolul III al RIF, în vederea stabilirii aspectului dacă Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - nou) al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. în urma constatării acestor deficiențe este egală



sau superioară cuartilei inferioare din eşantionul de comparabilitate aferent anului 2006.

Astfel a rezultat că Rata de rentabilitate a costurilor totale (ROTC - nou) influențat cu constatările organelor de inspecție fiscală din capitolul III al RIF nu este egal sau superior cuartilei inferioare (+3,57%) din intervalul cuartilar obținut în cazul eşantionului de societăți comparabile, impunându-se astfel efectuarea unor ajustări la nivel de mediana a veniturilor cu societățile afiliate.

Având în vedere faptul că această analiză a fost efectuată pentru activitatea de producție (v , CSși scule/matrițe) vândută exclusiv către societăți afiliate, organele de inspecție fiscală au considerat că pentru aceste bunuri, S.C. X ROMÂNIA S.R.L. nu a primit o remunerație corespunzătoare și în consecință au procedat la ajustarea de venituri.

Pe cale de consecință pentru anul 2006, organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile S.C. X ROMÂNIA S.R.L. cu suma de ... lei, pentru ca aceasta sa respecte principiul valorii de piață în ceea ce privește întreaga activitate de producție (v , CSși scule/matrițe) vândută exclusiv către societăți afiliate.

În anul **2007**

Organele de control au constatat faptul ca în anul 2007 Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - inițial) la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. în cuantum de minus 0,47% nu este egală sau superioară cuartilei inferioare din eşantionul de comparabilitate aferent anului 2007, acesta fiind în cuantum de +3,82%.

În considerarea constatărilor din capitolul III al RIF organele de inspecție fiscală au procedat la includerea deficiențelor constatate aferente anului 2007 (cheltuieli nedeductibile si venituri neimpozabile), în vederea stabilirii dacă Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - nou) al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. în urma includerii acestor deficiențe este egală sau superioară cuartilei inferioare din eşantionul de comparabilitate aferent anului 2007.

Ca urmare pentru anul 2007 s-a constatat ca Rata de rentabilitate a costurilor totale (ROTC - nou) influențat cu constatările organelor de inspecție fiscală din capitolul III al RIF nu este egală sau superioară cuartilei inferioare (+3,82%) din intervalul cuartilar obținut în cazul eşantionului de societăți comparabile, impunându-se astfel efectuarea unor ajustări la nivel de mediana, organele de inspecție fiscală procedând la ajustarea de venituri.

În concluzie, pentru anul 2007, organele de control au ajustat veniturile S.C. X ROMÂNIA S.R.L. cu suma de ... lei, pentru ca aceasta să respecte principiul valorii de piață în ceea ce privește întreaga activitate de producție (v , CSși scule/matrițe) vândută exclusiv către societăți afiliate.

În anul **2008**

Organele de control au constatat faptul ca în anul 2008 Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - inițial) la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. în cuantum de 0,60% nu este egală sau superioară cuartilei inferioare din eşantionul de comparabilitate aferent anului 2008, acesta fiind în cuantum de +1,99%.

Urmare valorificării constatărilor cuprinse în cap. III al RIF, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2008 Rata de rentabilitate a costurilor totale (ROTC - nou) influențat cu constatările organelor de inspecție fiscală din capitolul III al RIF este superioară cuartilei inferioare (+1,99%) din intervalul cuartilor obținut în cazul eșantionului de societăți comparabile, neimpunându-se astfel efectuarea unor ajustări.

**Referitor la activitate de producție (producția de v , producția de scule și matrițe și producția de centuri de siguranță) vândută exclusiv către clienți societăți afiliate în perioada 2006 – 2008:**

Având în vedere ca în Dosarul Preturilor de Transfer și în cele două completări aduse acestuia S.C. X ROMÂNIA S.R.L. nu a justificat respectarea principiului valorii de piață în cazul achizițiilor de la societăți afiliate, organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea acestei analize, luând în considerare vânzările care chiar dacă au fost efectuate către societățile terțe, comportă achiziții atât de la societăți terțe, cât și de la societăți afiliate (materii prime, materiale, mijloace fixe, servicii de management, servicii diverse, servicii de punere la dispoziție de personal etc.). Această analiză a avut în vedere faptul că achizițiile de la companii afiliate sunt semnificative raportat la totalul achizițiilor și practicarea unor preturi „preferențiale” pentru acestea, ar putea denatura rezultatele S.C. X ROMÂNIA S.R.L.

Prin urmare, au fost analizate rentabilitățile (Rata rentabilității costurilor totale) din perioada 2006 -2010 ale S.C. X ROMÂNIA S.R.L. din vânzările de produse finite exclusiv către societăți terțe, dar care comportă și cheltuieli de la societăți afiliate.

Prin aceasta analiză, a rentabilităților obținute de petentă din veniturile aferente tranzacțiilor cu terții, se evita astfel dublarea unor ajustări, deoarece acestea comportă costuri diferite.

În analiza efectuată de organele de inspecție fiscală în privința achizițiilor de la societăți afiliate s-a utilizat:

- aceeași caracterizare funcțională (având în vedere precizările petentei) conform căreia „Contractele încheiate de X cu clienți independenți sunt negociate la nivel de grup, dar sunt semnate pe plan local de X .”;

- aceleași defalcări precum cele efectuate (de către petentă în Dosarul Prețurilor de Transfer și în cele două completări ulterioare) în cazul tranzacțiilor desfășurate de petentă în cazul vânzărilor exclusive către societăți afiliate, respectiv în perioada 2006 - 2008 analiza asupra întregii activități de producție (SW & TS & SB);

- aceeași metodă, respectiv prin metoda marjei nete;
- același indicator de eficiență economică, respectiv Rata rentabilității costurilor totale;

- același eșantion, respectiv cele 59 de societăți comparabile;

- aceleași intervale cuartilare care au fost utilizate în analizele prezentate anterior.

#### În anul **2006**

Organele de control au constatat faptul că în anul 2006, Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - inițial) la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. în cuantum de +11,41% este superioară cuartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2006, acesta fiind în cuantum de +3,57%.

Urmare procesării constatărilor de la cap. III al RIF, organele de inspecție fiscală au stabilit că Rata de rentabilitate a costurilor totale (ROTC - nou) influențată cu constatările (ponderate) este superioară cuartilei inferioare (+3,57%) din intervalul cuartilor obținut în cazul eșantionului de societăți comparabile, neimpunându-se astfel efectuarea unor ajustări.

#### În anul **2007**

Organele de control au constatat faptul că în anul 2007, Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - inițial) la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. în cuantum de +5,93% este superioară cuartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2007, acesta fiind în cuantum de +3,82%.

Urmare procesării constatărilor de la cap. III al RIF, organele de inspecție fiscală au stabilit că Rata de rentabilitate a costurilor totale (ROTC - nou) influențată cu constatările (ponderate) este superioară cuartilei inferioare (+3,82%) din intervalul cuartilor obținut în cazul eșantionului de societăți comparabile, neimpunându-se astfel efectuarea unor ajustări.

#### În anul **2008**

Organele de control au constatat faptul că în anul 2008, Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - inițial) la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. în cuantum de minus 0,08% nu este egală sau superioară cuartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2008, acesta fiind în cuantum de +1,99%.

Urmare valorificării constatărilor cuprinse în cap. III al RIF - includerea deficientelor constatate aferente anului 2008 (cheltuieli nedeductibile și venituri neimpozabile), s-a constatat că Rata de rentabilitate a costurilor totale (ROTC - nou) influențată cu constatările organelor de inspecție fiscală din capitolul III al prezentului Raport de Inspecție Fiscală nu este egală sau superioară cuartilei inferioare (+1,99%) din intervalul cuartilor obținut în cazul eșantionului de societăți comparabile, impunându-se astfel efectuarea unor ajustări la nivel de mediana.

Având în vedere că aceasta analiză a fost efectuată pentru activitatea de producție (v , CS și scule / matrițe) vândută exclusiv către societăți independente, dar pentru obținerea acestor produse finite au fost incluse costuri cu bunuri și servicii (materii prime, materiale, mijloace fixe, servicii de management, servicii

diverse, servicii de punere la dispoziție de personal etc.) achiziționate inclusiv de la societăți afiliate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea de cheltuieli.

În urma constatărilor de mai sus s-a procedat la ajustarea la mediana a cheltuielilor cu achizițiile de la societățile afiliate.

Pe cale de consecință, pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au ajustat negativ cheltuielile S.C. X ROMÂNIA S.R.L. cu suma de ... lei, pentru ca aceasta să respecte principiul valorii de piață din activitatea de producție (v , CS și scule/matrițe) vândută exclusiv către societăți independente, dar care se compun inclusiv din costuri (materii prime, materiale, mijloace fixe, servicii de management, servicii diverse, servicii de punere la dispoziție de personal, etc.) de la societăți afiliate.

În ce privește verificarea respectării principiului valorii de piață pentru S.C. X ROMÂNIA S.R.L. pentru perioada **2009 – 2010**, analiza a avut în vedere următoarele:

- activitatea de producție de v și scule-matrițe (TS+SW) vândută exclusiv către clienți afiliați (IV.6.2.2.)

- activitatea de producție CS(SB) vândută exclusiv către clienți afiliați (IV.6.2.3.)

- activitatea de producție v și scule-matrițe (TS+SW) vândută exclusiv către clienți terți, influențată și cu costuri de la societăți afiliate (IV.6.2.5.)

- activitatea de producție centuri de siguranță (SB) vândută exclusiv către clienți terți, influențată și cu costuri de la societăți afiliate (IV.6.2.6.).

Referitor la **activitatea de producție de v și scule-matrițe (TS+SW) vândută exclusiv către clienți afiliați** în perioada **2009 – 2010**, aceasta a fost caracterizată de însăși petenta ca producător pe baza de contract, caracterizare considerată corectă și acceptată de organele de inspecție fiscală.

În anul **2009**

Organele de control au constatat faptul că în anul 2009 Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - inițial) al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. (din producția de SW & TS) în cuantum de 5,97% este superioară quartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2009, acesta fiind în cuantum de +1,08%.

Urmare procesării constatărilor de la cap. III al RIF, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2009 în cazul producției de v (SW - steering wheel) și scule - matrițe (TS - tool shop) vândute exclusiv către afiliați, Rata de rentabilitate a costurilor totale (ROTC - nou) influențat (și ponderat) cu constatările din capitolul III al RIF este superioară quartilei inferioare (+1,08%) din intervalul quartilar obținut în cazul eșantionului de societăți comparabile, neimpunându-se astfel efectuarea unor ajustări.

În anul **2010**

Organele de control au constatat faptul că în anul 2010, Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - inițial) al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. (din producția de SW & TS) vândute exclusiv către afiliați, în cuantum de 4,39% este superioara cuartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2009, acesta fiind în cuantum de +2,42%.

Urmare includerii deficiențelor constatate aferente anului 2010 (cheltuieli nedeductibile și venituri neimpozabile) din capitolul III al RIF, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în cazul producției de v (SW - steering wheel) și scule-matrițe (TS - tool shop) vândute exclusiv către afiliați, Rata de rentabilitate a costurilor totale (ROTC - nou) influențată (și ponderată) cu constatările organelor de inspecție fiscală din capitolul III al RIF este superioară cuartilei inferioare (+2,42%) din intervalul cuartilar obținut în cazul eșantionului de societăți comparabile, neimpunându-se astfel efectuarea unor ajustări.

Referitor la **activitatea de producție centuri de siguranță (SB) vândută exclusiv către clienți afiliați** în perioada **2009 – 2010**, aceasta a fost caracterizată de petență ca producător cu funcții și riscuri depline, însă caracterizarea este considerată incorectă, nefiind acceptată de organele de inspecție fiscală conform celor prezentate la punctele IV.4.4.2. și IV.5.1.2. din RIF, organele de inspecție fiscală caracterizând din punct de vedere funcțional aceasta activitate ca fiind una de producător pe baza de contract și analizând-o în consecință.

În anul **2009**

Organele de control au constatat faptul că în anul 2009, Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - inițial) al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. (din producția de SB, vândute exclusiv către afiliați) în cuantum de minus 5,83% nu este egală sau superioară cuartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2009, acesta fiind în cuantum de +1,08%.

Totodată, în continuarea analizei efectuate, organele de inspecție fiscală au procedat la includerea deficiențelor constatate aferente anului 2009 (cheltuieli nedeductibile și venituri neimpozabile) din capitolul III al RIF, în vederea identificării faptului dacă Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - nou) al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. (din producția de SB) în urma includerii (ponderate) acestor deficiențe este egală sau superioară cuartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2009.

Astfel organele de inspecție fiscală au constatat ca Rata de rentabilitate a costurilor totale (ROTC - nou) influențat (ponderat) cu constatările din capitolul III al RIF nu este egal sau superior cuartilei inferioare (+1,08%) din intervalul cuartilar obținut în cazul eșantionului de societăți comparabile, motiv pentru care s-a procedat la ajustarea la mediana a veniturilor cu societățile afiliate.

În concluzie, pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile S.C. X ROMÂNIA S.R.L. cu suma de ... lei, pentru ca aceasta să respecte principiul valorii de piață din activitatea de producție de centuri de siguranță vândută exclusiv către societăți afiliate.

În anul **2010**

Organele de control au constatat faptul că în anul 2010, Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - inițial) la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. (din producția de SB, vândute exclusiv către afiliați) în cuantum de minus 3,38%, nu este egală sau superioară quartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2010, acesta fiind în cuantum de +2,42%.

Totodată organele de inspecție fiscală au procedat la includerea deficiențelor constatate aferente anului 2010 (cheltuieli nedeductibile și venituri neimpozabile) din capitolul III al RIF, în vederea stabilirii dacă Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - nou) al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. (din producția de SB) în urma includerii (ponderate) acestor deficiențe este egală sau superioară quartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2010, concluzia fiind negativă, impunându-se astfel efectuarea unor ajustări la nivel de mediana.

Pe cale de consecință pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile S.C. X ROMÂNIA S.R.L. cu suma de ... lei, pentru ca aceasta să respecte principiul valorii de piață din activitatea de producție de CS vândută exclusiv către societăți afiliate.

Referitor la **activitatea de producție v și scule-matrițe (TS+SW) vândută exclusiv către clienți terți, influențată și cu costuri de la societăți afiliate**, aceasta a fost caracterizată de organele de inspecție fiscală ca producător pe bază de contract, din analiza acesteia constatându-se următoarele:

Anul **2009**

Organele de control au constatat faptul că în anul 2009, Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - inițial) la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. (din producția de SW & TS, vândută către terți) în cuantum de 7,52% este superioară quartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2009, acesta fiind în cuantum de +1,08%.

Totodată, în continuarea analizei efectuate de organele de inspecție fiscală, acestea au procedat la includerea deficiențelor constatate aferente anului 2009 (cheltuieli nedeductibile și venituri neimpozabile) din capitolul III al RIF, în vederea identificării faptului dacă Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - nou) al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. (din producția de SW & TS) în urma includerii (ponderate) acestor deficiențe este egală sau superioară quartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2009.

Urmare analizei s-a constatat că în cazul producției de v (SW - steering wheel) și producției de centuri de siguranță (TS - tool shop) vândute exclusiv către terți, Rata de rentabilitate a costurilor totale (ROTC - nou) influențat (și ponderat) cu cele constatate de organele de inspecție fiscală din capitolul III al RIF este superioară quartilei inferioare (+1,08%) din intervalul quartilar obținut în cazul eșantionului de societăți comparabile, neimpunându-se astfel efectuarea unor ajustări.

### Anul **2010**

Organele de control au constatat faptul ca în anul 2010, Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - inițial) la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. (din producția de SW & TS vândută exclusiv către terți) în cuantum de 11,81% este superioara cuartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2010, acesta fiind în cuantum de +2,42%.

Totodată, în continuarea analizei efectuate, organele de inspecție fiscală au procedat la includerea deficiențelor constatate aferente anului 2010 (cheltuieli nedeductibile și venituri neimpozabile) din capitolul III al RIF, în vederea identificării dacă Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - nou) al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. (din producția de SW & TS) în urma includerii (ponderate) acestor deficiențe este egală sau superioară cuartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2010.

Urmare analizei s-a constatat că în anul 2010 în cazul producției de v (SW - steering wheel) și producției de scule - matrițe (TS - tool shop) vândută exclusiv către terți, Rata de rentabilitate a costurilor totale (ROTC - nou) influențată (și ponderată) cu constatările organelor de inspecție fiscală din capitolul III al RIF este superioară cuartilei inferioare (+2,42%) din intervalul cuartilar obținut în cazul eșantionului de societăți comparabile, neimpunându-se astfel efectuarea unor ajustări.

**Referitor la activitatea de producție centuri de siguranță (SB) vândută exclusiv către clienți terți, influențată și cu costuri de la societăți afiliate,** aceasta a fost caracterizată de organele de inspecție fiscală ca fiind una de producător pe baza de contract.

### Anul **2009**

În anul 2009, Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - inițial) la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. (din producția de SB vândută exclusiv către terți) în cuantum de minus 6,97% nu este egală sau superioară cuartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2009, acesta fiind în cuantum de +1,08%.

Totodată, în continuarea analizei efectuate, organele de inspecție fiscală au procedat la includerea deficiențelor constatate aferente anului 2009 (cheltuieli nedeductibile și venituri neimpozabile) din capitolul III al RIF, în vederea identificării dacă Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - nou) al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. (din producția de SB) în urma includerii (ponderate) acestor deficiențe este egală sau superioară cuartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2009.

În urma includerii (ponderate) acestor deficiențe constatate de organele de inspecție fiscală aferente anului 2009 s-a constatat că Rata de rentabilitate a costurilor totale (ROTC - nou) influențată cu constatările capitolului III al RIF nu este egală sau superioară cuartilei inferioare (+1,08%) din intervalul cuartilar

obținut în cazul eșantionului de societăți comparabile, impunându-se astfel efectuarea unor ajustări la nivel de mediana.

Având în vedere ca această analiză a fost efectuată pentru activitatea de producție de centuri de siguranță vândută exclusiv către societăți independente, dar pentru obținerea acestor produse finite au fost incluse costuri cu bunuri și servicii (materii prime, materiale, mijloace fixe, servicii de management, servicii diverse, servicii de punere la dispoziție de personal etc.) achiziționate inclusiv de la societăți afiliate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea de cheltuieli.

În consecință, pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au ajustat negativ cheltuielile S.C. X ROMÂNIA S.R.L. cu suma de ... lei, pentru ca aceasta să respecte principiul valorii de piață din activitatea de producție de centuri de siguranță vândută exclusiv către societăți independente, dar care se compun inclusiv din costuri (materii prime, materiale, mijloace fixe, servicii de management, servicii diverse, servicii de punere la dispoziție de personal etc.) de la societăți afiliate.

#### Anul **2010**

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca în anul 2010, Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - inițial) la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. (din producția de SB vândut exclusiv către terți) în cuantum de minus 5,94% nu este egală sau superioară cuartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2010, acesta fiind în cuantum de +2,42%.

Totodată, în continuarea analizei efectuate, organele de inspecție fiscală au procedat la includerea deficiențelor constatate aferente anului 2010 (cheltuieli nedeductibile și venituri neimpozabile) din capitolul III al RIF, în vederea identificării dacă Rata de rentabilitate a costurilor totale din exploatare (ROTC - nou) al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. (din producția de SB) în urma includerii (ponderate) acestor deficiențe este egală sau superioară cuartilei inferioare din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2010.

În urma includerii (ponderate) acestor deficiențe constatate de organele de inspecție fiscală aferente anului 2010 (cheltuieli nedeductibile și venituri neimpozabile) din capitolul III al RIF s-a constatat că Rata de rentabilitate a costurilor totale (ROTC - nou) influențată cu constatările (ponderate) descrise la capitolul III al RIF nu este egal sau superior cuartilei inferioare (+2,42%) din intervalul cuartilar obținut în cazul eșantionului de societăți comparabile, impunându-se astfel efectuarea unor ajustări la nivel de mediana.

Având în vedere că această analiză a fost efectuată pentru activitatea de producție de centuri de siguranță vândută exclusiv către societăți independente, dar pentru obținerea acestor produse finite au fost incluse costuri cu bunuri și servicii (materii prime, materiale, mijloace fixe, servicii de management, servicii diverse, servicii de punere la dispoziție de personal etc.) achiziționate inclusiv de la societăți afiliate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea de cheltuieli.



În concluzie, pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală au ajustat negativ cheltuielile S.C. X ROMÂNIA S.R.L. cu suma de ... lei, pentru ca aceasta să respecte principiul valorii de piață din activitatea de producție de centuri de siguranță vândută exclusiv către societăți independente, dar care se compun inclusiv din costuri (materii prime, materiale, mijloace fixe, servicii de management, servicii diverse, servicii de punere la dispoziție de personal etc.) de la societăți afiliate.

În concluzie, pe baza celor constatate și în conformitate cu prevederile art. 11 alin. 2), art. 19, alin. (1) și art. 19, alin (5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor sau a cheltuielilor (după caz) ale S.C. X ROMÂNIA S.R.L. în vederea respectării principiului valorii de piață din tranzacțiile acestuia cu societățile afiliate, din perioada 2006 - 2010, astfel:

- pentru anul 2006: ... lei - ajustare venituri - IV.6.2.1;
- pentru anul 2007: ... lei - ajustare venituri - IV.6.2.1.;
- pentru anul 2008: ... lei - ajustare cheltuieli - IV.6.2.4;
- pentru anul 2009: ... lei - ajustare venituri - IV.6.2.3;
- pentru anul 2009: ... lei - ajustare cheltuieli - IV.6.2.6;
- pentru anul 2010: ... lei - ajustare venituri - IV.6.2.3;
- pentru anul 2010: ... lei - ajustare cheltuieli - IV.6.2.6.

## ***2.2 Impozit pe venit nerezidenți pentru alte servicii***

Organele de inspecție fiscală au identificat un număr de 93 de facturi primite de S.C. X România S.R.L. și plătite furnizorilor nerezidenți - persoane juridice, facturi pentru care impozitul pe venit nerezidenți a fost calculat de petentă prin aplicarea unei cote greșite de impozit sau nu a fost calculat deloc.

Astfel organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a încălcat prevederile art. 115, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și în consecință au procedat la recalcularea impozitului pe venit datorat conform prevederilor legale. La stabilirea impozitului de plata, s-a ținut cont de impozitul deja constituit și reținut de S.C. X România S.R.L.

Pe cale de consecință, în sarcina petentei a fost astfel stabilit un impozit pe venit nerezidenți - persoane juridice suplimentar în sumă de ... lei.

## ***2.3 Impozitul pe salarii și contribuții sociale aferente reclassificării plăților de venituri în baza convențiilor civile în plăți de venituri salariale, în anul 2006***

Cu ocazia verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în anul 2006, S.C. X România S.R.L. a încheiat cu 464 de persoane, salariați proprii, un număr de 996 de contracte pentru efectuarea unor operațiuni de inventariere și de reetichetare de produse. Operațiunile au fost efectuate în anul 2006, la „Fabrica de Centuri de Siguranță (Seat Belt - SB)", unul dintre centrele de profit ale

societății, aflat în incinta capacității de producție situată în mun. ... , adresă la care se află și sediul social al petentei.

În baza acestor contracte și a evidențelor proprii privind operațiunile efectuate, S.C. X România S.R.L. a achitat prestatorilor contravaloarea serviciilor.

Conform contractelor încheiate, S.C. X România S.R.L. a reținut de la fiecare persoană un impozit pe venit reprezentând 10% din venitul brut realizat.

Prin declarațiile D100, S.C. X România S.R.L. a declarat un impozit pe venit din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile încheiate potrivit Codului Civil în sumă totală de ... lei, achitat la bugetul general consolidat prin viramente bancare/compensări cu T.V.A. de rambursat.

Analizând natura operațiunilor descrise mai sus, precum și punctul de vedere pus la dispoziție și semnat de d-na. ... - Manager Resurse Umane, documentele puse la dispoziție de petentă, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

- operațiunile de inventariere și reetichetare la Fabrica de Centuri de Siguranță au fost efectuate de personalul angajat al petentei;

- activitățile respective s-au desfășurat conform procedurilor petentei, cu mijloacele specifice puse la dispoziție de angajator și sub directa coordonare a comisiilor de inventariere, alcătuite din personal al petentei;

- natura serviciilor prestate o reprezintă munca efectivă, dependentă (în accepțiunea prevederilor art. 7, alin. (1), pct. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil în anul 2006), la sediul petentei, conform procedurilor acesteia și cu mijloacele tehnice puse la dispoziție de S.C. X România S.R.L.;

- conform prevederilor legale în materie, remunerația muncii prestate o reprezintă salariul, iar normativul legal privind munca salarială o reprezintă Codul Muncii, respectiv Legea nr. 53/2003, în forma valabilă în anul 2006 (perioada derulării operațiunilor);

- în baza prevederilor art. 35 din Legea nr. 53/2003 privind Codul Muncii, forma valabilă în anul 2006, S.C. X România S.R.L. trebuia să considere aceste servicii ca un cumul de funcții pentru salariații care au efectuat operațiunile de inventariere și reetichetare în anul 2006 la „Fabrica de Centuri de Siguranță”.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în baza prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că veniturile brute în sumă de ... lei acordate celor 464 de salariați proprii, în baza celor 996 de contracte civile încheiate în anul 2006, trebuiau tratate ca venituri salariale și în consecință, pentru aceste drepturi trebuiau achitate impozit pe veniturile din salarii, contribuții sociale și fonduri speciale, conform prevederilor legale în vigoare în anul 2006.

În consecință, organele de inspecție fiscală au anulat obligația de plată reprezentând impozit pe venit din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile încheiate potrivit Codului civil declarat de S.C. X România S.R.L. în sumă totală de ... lei în anii 2006 și 2007, petenta putând

solicita restituirea obligațiilor achitate cu titlu de impozit pe venit din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile încheiate potrivit Codului civil sau compensarea acestor sume cu alte obligații bugetare.

Modul de stabilire a obligațiilor de plată privind impozitul pe veniturile salariale, contribuții sociale și fonduri speciale, precum și a accesoriilor aferente, este prezentat detaliat în RIF la paragrafele:

- III.2 Impozitul pe veniturile din salarii – ... lei
  - dobânzi/majorări de întârziere – ... lei
  - penalități de întârziere – ... lei
- III.3 Contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator – ... lei
  - dobânzi/majorări de întârziere – ... lei
  - penalități de întârziere – ... lei
- III.4 Contribuția de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați – ... lei
  - dobânzi/majorări de întârziere – ... lei
  - penalități de întârziere – ... lei
- III.5 Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator – ... lei
  - dobânzi/majorări de întârziere – ... lei
  - penalități de întârziere – ... lei
- III.6 Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați – ... lei
  - dobânzi/majorări de întârziere – ... lei
  - penalități de întârziere – ... lei
- III.7 Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator – ... lei
  - dobânzi/majorări de întârziere – ... lei
  - penalități de întârziere – ... lei
- III.8 Contribuția individuală de asigurare pentru șomaj reținută de la asigurați – ... lei
  - dobânzi/majorări de întârziere – ... lei
  - penalități de întârziere – ... lei
- III.10 Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale – ... lei
  - dobânzi/majorări de întârziere – ... lei
  - penalități de întârziere – ... lei
- III.11 Contribuția pentru concedii și indemnizații – ... lei
  - dobânzi/majorări de întârziere – ... lei
  - penalități de întârziere – ... lei, obligații suplimentare stabilite în sarcina petentei conform deciziei de impunere contestate, pe care petenta consideră că nu le datorează.

**III. SC X SRL** cu sediul în ... , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ... , are cod unic de înregistrare ... cont bancar deschis la ... SA – Sucursala Arad – ... și are ca obiect principal de activitate „... ” – cod CAEN .....

**IV.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

**Referitor la excepțiile de procedură invocate de petentă, se rețin următoarele:**

*Referitor la excepția de procedură invocată de petentă la pct. 1.1 din contestația formulată „Nulitatea relativă a actelor administrativ - fiscale atacate pentru încălcarea de către autoritățile fiscale de control a termenului prevăzut la art. 104 alin. (2) din Codul de procedură fiscală”, se rețin următoarele:*

În primul rând, urmare analizării documentelor existente la dosarul cauzei, referitor la perioada cuprinsă între data începerii și data finalizării acțiunii de inspecție, rezultă următoarele:

- acțiunea de inspecție fiscală a fost suspendată de două ori pentru prezentarea de către petentă a dosarului prețurilor de transfer, respectiv pentru completarea dosarului;

- în paralel cu această acțiune, echipa de inspecție a derulat și alte acțiuni de control la alți contribuabili mari, conform Programului de Activitate al D.G.A.M.C;

- de asemenea, zilele în care echipa de inspecție a fost prezentă efectiv la societate însumează o perioadă mult mai scurtă de timp, respectiv 87 de zile lucrătoare, conform Anexei nr. 16 la Referatul cu propuneri de soluționare. Operațiunile care nu au necesitat prezența fizică a echipei de inspecție la petentă au fost efectuate la sediul organelor de inspecție fiscală, tocmai pentru a nu afecta activitatea petentei. Totodată, la numeroasele solicitări (atât verbale cât și în scris) de documente și explicații, organele de inspecție fiscală au acordat contribuabilului timpul necesar punerii la dispoziție a informațiilor;

- conform celor două avize de inspecție fiscală, au fost verificate un număr de 17 impozite și contribuții, din care pentru 12 au fost constatate deficiențe. În plus, având în vedere faptul că în perioada supusă verificării, petenta a avut mai multe puncte de lucru, impozitul pe veniturile din salarii a necesitat verificarea pe fiecare punct de lucru în parte;

- în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente, în perioada verificată, numărul de salariați ai contribuabilului s-a situat între 3.600 și 4.700 de persoane, număr care a necesitat un volum mare de muncă pentru verificare;

- în ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat un număr mare de deficiențe, fiecare în parte necesitând timp pentru identificare, documentare, încadrare legală și calcul al obligațiilor stabilite suplimentar;

- petenta a avut în perioada verificată venituri din exploatare de peste 4,4 miliarde lei și cheltuieli din exploatare de peste 4.3 miliarde lei;

- a fost verificată o perioadă de cinci ani, respectiv 01.01.2006 - 31.12.2010 perioadă în care petenta a avut o activitate care a necesitat o perioadă de timp mai îndelungată pentru verificare;

- volumul mare de activitate al petentei a generat un număr foarte mare de înregistrări contabile; astfel, spre exemplu, în anul 2010 au fost efectuate peste 20 milioane de înregistrări în Registrul Jurnal;

- dosarul prețurilor de transfer a fost pus la dispoziție de petentă în trei variante distincte (dosarul inițial și cele două completări);

- maniera de redactare și prezentare a dosarului prețurilor de transfer a dus la faptul că documentațiile prezentate de către petentă au avut mii de pagini (doar dosarul inițial a avut 1.329 file), analiza acestora necesitând un volum de muncă apreciabil;

- tot referitor la dosarul prețurilor de transfer, precizăm că prezentarea incompletă a acestuia, precum și prezentarea unor valori incorecte/inexacte/necorelate a necesitat solicitarea a două completări;

- pe toată durata acțiunii de inspecție fiscală, răspunsurile petentei la solicitările inspecției fiscale au implicat intervale de așteptare pentru solicitările echipei de inspecție de a-i pune la dispoziție documente, înregistrări contabile, evidențe contabile și de gestiune, documente justificative, explicații etc. În consecință, echipa de inspecție fiscală a uzat de procedura de solicitare în scris a documentelor, înregistrărilor, explicațiilor etc. (anexele nr. 14 și 15 la Raportul de Inspecție Fiscală. Din anexa nr. 14 la Raport se pot identifica un număr de 20 de adrese de solicitare de documente/explicații în perioada 11.01.2012-18.02.2015, precum și informațiile/documentele/explicațiile solicitate. În anexa nr. 15 la RIF sunt agregate adresele prezentate centralizat în anexa nr. 14.

- pentru exemplificarea celor de mai sus, elocventă este situația privind solicitarea „*Registrul Jurnal în format electronic 2006-2010*”; astfel, Registrul Jurnal în format electronic (pentru evitarea costurilor și timpului necesar tipăririi) a fost solicitat prima dată prin adresa nr. 1... 8 din 11.01.2012), iar ultima dată (a XII-a oară) prin adresa nr. ... /28.03.2013 adică după 1 an 2 luni și 17 zile (mult mai mult decât 6 luni), în condițiile în care acestea ar fi trebuit prezentate pentru celeritatea pretinsă de petentă, organelor de inspecție fiscală într-un termen relativ scurt, eventual în maximum câteva zile, timp suficient pentru extragerea acestuia dintr-o arhivă electronică;

- în luna mai 2013, echipa de inspecție fiscală a participat la un atelier de lucru organizat de IOTA (Organizația Intra-Europeană a Administrațiilor Fiscale) în Erevan - Armenia, cu tema prețurilor de transfer;

- în perioada septembrie 2013 - martie 2014 (perioadă în care acțiunea nu a fost suspendată), unul din membrii echipei de inspecție fiscală a fost detașat de la D.G.A.M.C. la D.G.R.F.P Cluj-Napoca.

În drept, potrivit prevederilor art.104 alin. (1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 104

(1) *Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.*

(2) *În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.”*

Interpretând norma legală mai sus citată, în conformitate cu principiul general de drept *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* rezultă că durata inspecției stabilite de legiuitor în cazul marilor contribuabili 6 luni nu este una de decădere, fiind o durată de recomandare înăuntrul căreia să se efectueze inspecția fiscală, atât timp cât impunerea se face în termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

Pe cale de consecință, deși conform prevederilor art. 104 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, pentru efectuarea inspecției fiscale la marii contribuabili este prevăzută o durată de 6 luni, aceasta nu reprezintă un termen de decădere; așa cum s-a arătat supra, inspecția fiscală a vizat o serie de completări și clarificări care au determinat întreruperea inspecției fiscale, durata acesteia prelungindu-se astfel în condițiile legii.

În ceea ce privește invocarea de către petentă a jurisprudenței Înaltei Curți de Casație și Justiție, respectiv Decizia nr. ... din 04.04.2013 din care citează:

*„într-adevăr, potrivit prevederilor art. 104 alin. (1) și (2) C. proc. fiscală, durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 3 luni, iar în cazul marilor contribuabili, durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 6 luni....Deci în situația invocată de recurenta-reclamantă ...este vorba de o nulitate relativă...”*

Învederăm că, pentru o înțelegere deplină a voinței instanței superioare, vom reda mai jos citatul de mai sus integral, astfel:

*“Într-adevăr, potrivit prevederilor art. 104 alin. (1) și (2) Cod procedură fiscală, durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 3 luni, iar în cazul marilor contribuabili, durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 6 luni, fără să fie prevăzută vreo sancțiune.*

*Dar, nulitatea actului administrativ-fiscal este reglementată la art. 46 Cod procedură fiscală, potrivit căruia nulitatea absolută, care poate fi invocată și din oficiu, survine pentru lipsa unuia dintre elementele actului administrativ-fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele sau denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ-fiscal sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.*

*Deci, în situația invocată de recurenta-reclamantă nu există un caz de nulitate absolută, în care vătămarea este prezumată în favoarea contribuabilului care o invocă, ci este vorba de o nulitate relativă, caz în care, potrivit prevederilor art. 105 din Cod procedură civilă - 1865, este necesar ca cel care o invocă să probeze existența unei vătămări care nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului administrativ-fiscal.”*

Urmare analizei Înaltei Curți de Casație și Justiție a stării de fapt constând în depășirea termenului de 6 luni prevăzut la art. 104 alin. (2) Cod procedură fiscală, raportat la articolele legale incidente instanța a înlăturat în mod judicios criticile de nulitate a actelor administrativ-fiscale referitoare la depășirea duratei legale a inspecției fiscale.

Pe cale consecință, jurisprudența invocată de petentă nu îi este favorabilă acesteia, în condițiile în care așa cum chiar în cuprinsul contestației petenta invocă nulitatea relativă și nu absolută, aspectul invocat de contestatară neconstituind element care să atragă nulitatea Deciziei de impunere nr. F-MC ... /25.03.2015, în sensul prevederilor art.46 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“ART. 46 Nulitatea actului administrativ fiscal*

*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

Referitor la afirmația petentei conform căreia s-a „produs Societății o vătămare considerabilă, prin stabilirea în sarcina acesteia a unei sume exorbitante reprezentând dobânzi, majorări și penalități de întârziere, în condițiile în care aceste accesorii ale creanței principale sunt condiționate exclusiv de neplata la scadență a pretinselor obligații fiscale, și nu de vreo culpă a Societății”, în situația în care s-a constatat existența unor motive obiective care au întrerupt efectuarea inspecției, cu consecința prelungirii duratei acesteia, se rețin următoarele:

- având în vedere faptul că în urma inspecției fiscale au fost stabilite obligații suplimentare pentru anul 2006, cu scadența la data de 25.02.2006, la data de 31.05.2011, aceste obligații aveau deja un număr de aproximativ 2.000 de zile de întârziere;

- referitor la penalitățile de întârziere, se reține că deoarece obligațiile principale aveau scadențe mai mari de 90 zile, cota de penalitate aplicată este aceeași, respectiv 15% (cota aplicabilă deja de la data de 01.07.2010) și în consecință, indiferent de data finalizării inspecției fiscale, valoarea penalităților rămânea aceeași.

În ceea ce privește invocarea prevederilor art. 175, alin. (1) din Noul Cod de Procedură Civilă, în considerarea principiului general de drept al neretroactivității legii *tempus regit actum*, se reține că nu sunt aplicabile perioadei verificate.

Mai mult, stabilirea unor obligații de plată suplimentare pentru deficiențele constatate în timpul inspecției fiscale nu poate fi tratată/considerată ca o „vătămare” care să conducă la desființarea actului administrativ fiscal, în condițiile în care organele de inspecție fiscală prin inspecția fiscală efectuată și-au exercitat atribuțiile ce le-au fost conferite conform Codului de procedură fiscală.

Fără a considera aplicabile prevederile art. 175, alin. (1) din Noul Cod de Procedură Civilă, în vederea petentei, în virtutea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem in propriam turpitudine*, faptul că art. 174, alin. (3) din NCPC invocate de aceasta, respectiv:

„ART. 174 Noțiune și clasificare

(3) *Nulitatea este relativă în cazul în care cerința nerespectată este instituită printr-o normă care ocrotește un interes privat.* ”

nu ar putea fi incident cauzelor fiscale, în situația în care petenta și autoritatea fiscală, prin ANAF, sunt subiecte ale unui raport juridic de drept fiscal, și nu ale unui raport juridic de drept privat, statul fiind reprezentat de Ministerul Finanțelor Publice prin ANAF și unitățile sale subordonate – în speță DGAMC, drepturile și obligațiile părților fiind guvernate de Codul de procedură fiscală.

*Referitor la excepția de procedură invocată de petentă la pct. 1.2 din contestația formulată „Necesitatea anulării în parte a actului fiscal de impunere pentru motivul nemotivării în fapt a Deciziei de impunere în ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite în sarcina Societății ca urmare a ajustărilor de prețuri de transfer efectuate”, în condițiile în care în cuprinsul prezentei vor fi analizate toate capetele de cerere, această solicitare va fi avută în vedere în considerentele deciziei.*

Referitor la argumentația de formă prezentată de petentă la *pct. II.1 din contestație*, care vizează *indicarea eronată în Decizia de impunere a denumirii societății verificate*, se rețin următoarele:

În fapt, în cuprinsul Deciziei de impunere nr. F-MC ... /25.03.2015 la cap. „Datele de identificare ale contribuabilului” la „Denumirea contribuabilului” este înscris X - P Romania SRL.

În drept, OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 46

*Nulitatea actului administrativ fiscal*

*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută*



la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Din cuprinsul articolului citat mai sus rezultă că sancțiunea de nulitate se aplică în situația lipsei unuia dintre elementele enumerate mai sus. În cauza supusă soluționării nu lipsește denumirea contribuabilului, ci a fost inserată denumirea avută de petentă până în data de 26.03.2012, din data de 27.03.2012 conform Rezoluției nr. ... /27.03.2012 pronunțată de Directorul Oficiului Registrului Comerțului Arad s-a operat schimbarea denumirii firmei în SC X SRL.

Pe cale de consecință, din punct de vedere legal SC X SRL reprezintă continuatorul în drepturi și obligații al SC X - P Romania SRL.

Învederăm că, mai mult, denumirea contribuabilului nu este singurul element de identificare a contribuabilului, cap. „Datele de identificare ale contribuabilului” conține și celelalte elemente de identificare, precum cod de identificare fiscală, sediu social, număr de înregistrare la ORC, elemente neschimbate și care sunt unice permițând ele însele identificarea firmei.

Referitor la argumentația de formă prezentată de petentă la **pct. II.2 din contestație**, care vizează **erori de calcul în Raportul de inspecție fiscală**, se rețin următoarele:

Referitor la *prima eroare* de calcul semnalată de petentă, în ceea ce privește suma de ... 2 lei, reprezentând reînregistrare parțială din data de 31.08.2010, a facturii nr. 2107... /22.02.2009, în valoare de ... lei, stornată de petentă la data emiterii, și prezentată în anexa nr. 186 la Raportul de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

În fapt, suma a fost preluată accidental la reîntregirea bazei de calcul a impozitului pe profit aferent anului 2009. Având în vedere faptul că suma de ... 2 lei reprezintă un venit reînregistrat și măsura organelor de inspecție fiscală a fost aceea de a se diminua baza de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei, eroarea practic a avantajat-o pe petentă la capitolul III din Raport, în sensul că măsura diminuării bazei de calcul a impozitului pe profit a fost luată în avans cu un an (T3-2009 față de T3-2010).

Totodată, având în vedere ajustările de venituri și de cheltuieli din capitolul IV și metoda de determinare a bazei de calcul a impozitului pe profit, în fapt, petenta nu a fost afectată nici pozitiv, nici negativ.

Referitor la cea de-a doua eroare de calcul invocată de petentă, se rețin următoarele:

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au arătat că:

„organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor sau a cheltuielilor (după caz) ale S.C. X ROMÂNIA S.R.L. în vederea respectării principiului valorii de piață din tranzacțiile acesteia cu societățile afiliate, din perioada 2006 – 2010, cu suma totală de ... lei, după cum urmează:

- pentru anul 2006: ... lei - ajustare venituri - IV.6.2.1.;
- pentru anul 2007: ... lei - ajustare venituri - IV.6.2.1.,
- pentru anul 2008: ... lei - ajustare cheltuieli - IV.6.2.4:
- pentru anul 2009: ... lei - ajustare venituri - IV.6.2.3;
- pentru anul 2009: ... lei - ajustare cheltuieli - IV. 6.2.6:
- pentru anul 2010: ... lei - ajustare venituri - IV.6.2.3;
- pentru anul 2010: ... lei - ajustare cheltuieli - IV.6.2.6:
- total 2006-2010: ... lei;"

Așa cum rezultă din citatul de mai sus, rezultă că suma totală a ajustărilor pentru perioada 2006 – 2010 apare cu două valori, respectiv: ... lei și ... lei, suma corectă fiind ... lei.

Învederăm că prin însumarea valorilor ajustărilor pentru fiecare an rezultă suma corectă, sumă care de altfel este înscrisă și de organele de inspecție fiscală. Mai mult, această sumă de ... lei rezultă și din anexa nr. 182 la Raportul de Inspecție Fiscală.

Referitor la argumentația de formă prezentată de petentă la **pct. II.3 din contestație**, care vizează **nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a principiului buneii-credințe**, se rețin următoarele:

Referitor la aspectele invocate de petentă privitor la durata lungă de timp dintre începerea acțiunii de inspecție fiscală și emiterea Deciziei de impunere, organul competent în soluționarea contestației face trimitere la analiza care a avut în vedere solicitarea petentei de la pct. 1.1 din contestația formulată - „Nulitatea relativă a actelor administrativ - fiscale atacate pentru încălcarea de către autoritățile fiscale de control a termenului prevăzut la art. 104 alin. (2) din Codul de procedură fiscală”.

Referitor la „buna credință” reclamată de petentă, pentru o înțelegere completă a stării de fapt, mai jos este redat, *in integrum*, citatul din Raportul de inspecție fiscală secțiunea VI.2 (paginile 272-273) referitor la „termenul de 3 zile”, astfel:

„Privitor la "timpul limitat disponibil societății pentru expunerea punctului de vedere" și la invocarea numărului mare de pagini a proiectului de raport de inspecție fiscală (proiect și anexe), organele de inspecție fiscală precizează următoarele :

- termenul de 3 zile lucrătoare este legiferat de art. 107, alin. (4) al O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscală conform căruia: "*Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.*" și nu este la latitudinea organelor de inspecție fiscală.

- societății i-au fost prezentate pe toată perioada desfășurării inspecției fiscale toate deficiențele constatate;

- la data de 25.02.2015 organele de inspecție fiscală au prezentat în scris în format electronic Proiectul de Raport de inspecție fiscală cu toate deficiențele

constatate, fără a exista deficiențe noi între cele prezentate societății pe perioada inspecției fiscale și cele prezentate în scris în Proiectul de Raport de inspecție fiscală;

- deși discuția finală a fost programată inițial pentru data de 03.03.2015, reprezentanții legali ai societății au solicitat reprogramarea acesteia pentru data de 06.03.2015;

- societatea și-a prezentat punctul de vedere în scris după II zile lucrătoare (14 zile calendaristice) de la primirea proiectului de raport având în vedere data primirii proiectului (25.02.2015) și data transmiterii punctului de vedere (11.03.2015);

- invocarea numărului mare de pagini de analizat (a proiectului de raport de inspecție fiscală) nu se susține, având în vedere faptul că pe parcursul inspecției fiscale, societatea a mai primit proiecte intermediare ale raportului de inspecție, cu deficiențele constatate și în consecință numărul de pagini al raportului de inspecție fiscală nu ar fi trebuit să constituie un impediment;

- de asemenea, în ceea ce privește numărul de pagini ale anexelor la raportul de inspecție fiscală, precizăm că majoritatea acestora o reprezintă documente puse la dispoziție chiar de către societate pe parcursul derulării inspecției fiscale, documente reprezentând dosarul prețurilor de transfer (dosarul inițial, completările ulterioare și anexele la acesta), contracte, facturi, etc... și în consecință presupunem că analizarea acestora nu mai era necesară la această dată ;

Prin urmare organele de inspecție fiscală consideră că nu este plauzibilă invocarea de către societate a "timpului limitat" avut la dispoziție și a volumului mare de informații de analizat pentru prezentarea în scris a punctelor de vedere față de Proiectul de Raport de inspecție fiscală."

Analizând datele prezentate în citatul de mai sus sub aspect cronologic, rezultă că termenul de 3 zile la care petenta face referire, calendaristic vorbind, este de 14 zile calendaristice de la primirea proiectului de raport (25.02.2015) și data transmiterii punctului de vedere (11.03.2015).

De altfel, petenta și-a prezentat punctul de vedere în scris după două zile lucrătoare, neuzând de cea de-a treia zi, deși era dreptul ei, fapt ce denotă că deși Raportul de inspecție fiscală și anexele acestuia conțin un număr considerabil de pagini, petenta cunoștea situația sa fiscală raportată la constatările organelor de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, în cauză nu se constată nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art. 12 din O.G. nr. 92/2003.

În concluzie, deoarece nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarii de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

## ***2. IMPOZITUL PE PROFIT***

### ***2.1.1. Stornări nejustificate de venituri***

*Referitor la veniturile stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod legal S.C. X S.R.L. a diminuat baza de calcul a impozitului pe profit cu veniturile înscrise în factura de stornare, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente prin care să justifice operațiunea de stornare.*

În fapt, în luna septembrie 2006, S.C. X S.R.L. a înregistrat în contabilitate factura nr. ... /20.09.2006, emisă către NFM KG prin care s-au stornat venituri în valoare de ... lei, echivalentul a .... euro; la rubrica destinată descrierii bunurilor livrate fiind înscris „Stornare la facturile 01T, 02T, ..... /2005”.

Din verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală a rezultat că facturile .../05.01.2005, .../05.01.2005 și .... /14.01.2005 au fost emise pentru livrarea cantității de ... kg de „șrot de magneziu pentru reciclare”, la un preț unitar de .... eur/kg.

Factura 0... /25.01.2005 a fost emisă pentru o corecție de preț în valoare totală de ... euro la factura ..... /14.01.2005.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

**“ART.19**

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

La pct.12 și 13 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*

*13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”*

La pct.41 și pct.45 din secțiunea 6, capitol II, anexa 1 a OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, se prevede:

*“41. - Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.*

*45. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.”*

Din prevederile legale enunțate se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri. Veniturile și cheltuielile care stau la baza calculării profitului impozabil trebuie să fie înregistrate în evidența contabilă, în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind luate în calcul orice elemente similare veniturilor și cheltuielilor din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.

La art.21 alin.(4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevăd următoarele:

*„ART.21*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”*

Potrivit prevederilor legale invocate cheltuielile sunt nedeductibile fiscal în condițiile în care sunt înregistrate în contabilitate fără a avea la baza un document justificativ.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Conform facturii nr. ... /20.09.2006 a fost stornată valoarea de .... euro, reprezentând 81,39% din valoarea facturilor de livrare inițiale. Acest procent nu poate fi atribuit unei diferențe de preț, în condițiile în care, de exemplu, corecția de preț cuprinsă în factura 0... /25.01.2005 a reprezentat o reducere de 3,75% la factura .../14.01.2005 (în același timp, reprezintă 1,32% din totalul facturilor ..., ... și ....).

La solicitarea verbală a organelor de inspecție fiscală, reprezentanții petentei au declarat că nu au fost efectuate returnuri fizice de bunuri de la partenerul NFM. De asemenea, reprezentanții petentei au declarat ca nu dețin alte documente (contracte, acte adiționale, documente de transport, corespondente, etc.) referitoare la stornarea de venituri de ... lei, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare stornarea efectuată de petentă și au majorat veniturile sale pe anul 2006.

Analizând argumentația petentei de la pct. 2.1.1 din contestația formulată rezultă că petenta s-a întemeiat pe faptul că actele administrative emis nu sunt motivate în drept, articolele invocate de organele de inspecție fiscală nereprezentând temeiul legal pentru a nu recunoaște stornarea de către X România a unor facturi emise anterior, în opinia petentei.

Conform stări de fapt consemnate în Raportul de inspecție fiscală bunurile transmise firmei NFM nu au fost returnate, iar petenta nu deține documente de natura mijloacelor de probă (contracte, acte adiționale, documente de transport, corespondențe etc.) care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor în cauză, bunuri care fac obiectul stornării de venituri în sumă de ... lei.

Prin urmare argumentele prezentate de petentă referitor la acest capăt de cerere nu justifică stornarea facturilor „..., ..., ..., 0... /2005” emise către NFM, motiv pentru care se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală în sensul retratării acestei stornări de venituri, reîntregind baza de calcul a impozitului pe profit pentru anul 2006 cu suma de ... lei.

Învederăm totodată că operațiunile de stornare în cauză au fost consemnate și în Raportul de inspecție fiscală nr. ... /26.08.2011 și în Decizia de impunere nr. ... /26.08.2011, legalitatea stării de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, în legătură cu acest aspect, fiind confirmată inclusiv de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. ... /24.03.2015, pronunțată în dosar nr. ... /... /2012.

Mai mult, în ipoteza în care s-a stabilit irevocabil conform **Sentinței civile nr. ....** pronunțată de Curtea de Apel Timișoara la data de 31.01.2014 în Dosar nr. ... /... /2012 și **Deciziei nr. ... din 24.03.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție**, că petenta nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor operațiuni deoarece nu deține mijloace de probă care să demonstreze că acestea s-au realizat în scopul operațiunilor taxabile din sfera TVA (în legătură cu care petenta este înregistrată în scopuri de TVA conform Titlului VI din Codul Fiscal, pentru realizarea obiectului sau de activitate), admiterea în prezenta cauză dedusă judecății a pretențiilor petentei ca aceasta să diminueze profitul său impozabil cu suma de NFM lei ca și cum această cheltuială ar fi contribuit la realizarea obiectului său de activitate, generând venituri impozabile (conform Titlului II din Codul Fiscal) ar conduce la o contrarietate în calificarea acestor operațiuni între prezenta și hotărârile celor două instanțe de

control judiciar (care ar putea determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice).

### ***2.1.2. Servicii de audit al raportărilor de grup***

***Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de audit al raportărilor de grup, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli la determinarea masei impozabile a profitului în condițiile în care acestea nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.***

În fapt, în perioada 2006 - 2010, petenta a tratat și a înregistrat ca deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit cheltuieli cu serviciile de audit al raportărilor de grup (grupul de companii X ) în valoare totală de ... lei.

Facturile au fost emise în perioada verificată de către S.C. EYAS S.R.L., S.C. EY S.R.L. și MD reprezentând servicii de audit statutar, servicii de asistență la inventariere, dar și servicii de audit al raportărilor de grup. O parte din sumele cu care petenta a diminuat masa impozabilă a profitului său reprezintă cheltuieli ale auditorilor, aferente serviciilor prestate enumerate mai sus (transport, cazare etc.).

Organele de inspecție fiscală au stabilit în ceea ce privește serviciile de audit al raportărilor de grup (grupul de companii X ), că, deoarece aceste servicii de audit efectuate de S.C. EYAS S.R.L., S.C. EY S.R.L. și MD , sunt destinate altor beneficiari decât petenta, aceasta neavând obligația legală de a le efectua, cheltuielile înregistrate de societatea contestatoare nu sunt deductibile fiscal și nu pot diminua masa impozabilă a profitului cu consecința micșorării impozitului pe profit datorat statului român.

În drept, O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

*“ART. 5.*

*(1) Situațiile financiare anuale întocmite de persoanele juridice prevăzute la art. 3 alin. (1) sunt auditate potrivit legii.”*

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 11*

*(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

*ART. 19*

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an*

fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

ART. 21

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”.

Conform textelor de lege sus citate, se reține că posibilitatea legală a diminuării masei impozabile a profitului cu cheltuieli aferente prestărilor de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Așadar, cheltuielile cu prestările de servicii pot diminua masa impozabilă a profitului numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că în perioada 2006-2010 petenta a efectuat cheltuieli aferente serviciilor de audit statutar, cât și al raportărilor de grup, pe care le-a considerat deductibile la determinarea profitului impozabil.



La analiza documentelor justificative pentru aceste servicii (facturi, anexe la facturi, contracte, corespondențe etc.), organele de inspecție fiscală au stabilit că serviciile în cauză reprezintă pe de o parte servicii de audit statutar (31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007, 31.12.2008, 31.12.2009), dar și servicii de audit al raportărilor de grup la efectuate în anii 2006 – 2010, în conformitate cu prevederile O.M.F.P. 94/2001 și O.M.F.P. 1752/2005.

Potrivit **Ordinului nr. 1752 din 17 noiembrie 2005** pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2009:

„ART. 5

*(1) Situațiile financiare anuale întocmite de persoanele juridice prevăzute la art. 3 alin. (1) sunt auditate potrivit legii.*

ART. 7

*(1) Situațiile financiare anuale consolidate sunt elaborate în conformitate cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene.*

*(2) O societate-mama trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate dacă aceasta face parte dintr-un grup de societăți și îndeplinește una dintre următoarele condiții:*

*a) detine majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o alta societate denumita filiala;*

*b) este acționar sau asociat al unei societăți și majoritatea membrilor organelor de administratie, conducere și de supraveghere ale societății în cauza (filiala), care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercitiului financiar, în cursul exercitiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiti doar ca rezultat al exercitării drepturilor lor de vot;*

*c) este acționar sau asociat al unei societăți și detine singura controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților societății, ca urmare a unui acord cu alți actionari sau asociați;*

*d) este acționar sau asociat și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra filialei, în temeiul unui contract încheiat cu societatea în cauza sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;*

*e) societatea-mama detine puterea de a exercita sau exercita efectiv o influență dominantă ori control asupra unei filiale;*

*f) este acționar sau asociat și are dreptul de a numi ori de a revoca majoritatea membrilor organelor de administratie, conducere sau de supraveghere ale filialei; sau*

*g) societatea-mama și filiala sunt conduse pe o baza unificată de către societatea-mama.”*

iar potrivit Ordinului nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare din data de 01.01.2010:

„ART. 5

*(1) Situațiile financiare anuale întocmite de persoanele juridice prevăzute la art. 3 alin. (1) sunt auditate, potrivit legii.*

ART. 11

*(1) Situațiile financiare anuale consolidate sunt elaborate în conformitate cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene.*

*(2) O societate-mamă trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate dacă aceasta face parte dintr-un grup de societăți și îndeplinește una dintre următoarele condiții:*

*a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă societate denumită filială;*

*b) este acționar sau asociat al unei societăți și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale societății în cauză (filială), care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor lor de vot;*

*c) este acționar sau asociat al unei societăți și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor ori asociaților societății, ca urmare a unui acord cu alți acționari sau asociați;*

*d) este acționar sau asociat și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra filialei, în temeiul unui contract încheiat cu societatea comercială în cauză ori al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte ori clauze;*

*e) societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă ori control asupra unei filiale;*

*f) este acționar sau asociat și are dreptul de a numi ori de a revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale filialei; sau*

*g) societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă.”*

Din normele legale mai sus citate rezultă că S.C. X ROMÂNIA S.R.L. avea obligația să auditeze situațiile financiare anuale doar conform reglementărilor naționale în domeniu. Astfel petenta nu deține documente justificative întocmite conform legislației fiscale din România care să probeze necesitatea efectuării cheltuielilor privind auditul situațiilor financiare în conformitate cu standardele de contabilitate ale altor țări, în scopul activității proprii, deoarece obligativitatea de a întocmi situații financiare consolidate revine societății-mamă din Germania.

Mai mult, în ipoteza în care s-a stabilit irevocabil conform **Sentinței civile nr. >...** pronunțată de Curtea de Apel Timișoara la data de 31.01.2014 în Dosar nr. ... /... /2012 și **Deciziei nr. ... din 24.03.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție**, că petenta nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor operațiuni deoarece nu deține mijloace de probă care să demonstreze că acestea s-au realizat în scopul operațiunilor taxabile din sfera TVA (în legătură cu care petenta este înregistrată în scopuri de TVA conform Titlului VI din Codul Fiscal, pentru realizarea obiectului sau de activitate), admiterea în prezenta cauză dedusă judecării a pretențiilor petentei ca aceasta să diminueze profitul său impozabil cu suma de ... lei ca și cum această cheltuială ar fi contribuit la realizarea obiectului său de activitate, generând venituri impozabile (conform Titlului II din Codul Fiscal) ar conduce la o contrarietate în calificarea acestor operațiuni între prezenta și hotărârile celor două instanțe de control judiciar (care ar putea determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice).

Din cuprinsul Sentinței civile nr. .../2014 a Curții de Apel Timișoara a rezultat că aferent serviciilor de audit al raportărilor de grup către compania mamă, instanța le-a considerat ca „nefiind achiziționate serviciile în interesul operațiunilor taxabile ale reclamantei, ci ale societății mamă (...) Împrejurarea că reclamanta a decis refacturarea acestor servicii nu conduce la concluzia nelegalității actului administrativ fiscal pe de o parte din considerentul mai sus enunțat (operațiunea era efectuată în interesul societății mamă și al operațiunii taxabile a acestora) și, pe de altă parte, întrucât la data efectuării controlului nu exista o astfel de refacturare, deși facturile au fost emise în anii anteriori verificărilor efectuate de inspectorii fiscali.”.

Având în vedere cele prezentate mai sus, cheltuielile aferente serviciilor de audit al raportărilor de grup, înregistrate de petentă în perioada 2006-2010, în mod corect și legal, au fost tratate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit pentru perioada 2006-2010, nefiind aferente veniturilor impozabile înregistrate de S.C. X ROMÂNIA S.R.L. în perioada 2006-2010.

În ceea ce privește facturile prezentate în fotocopie de petentă cu ocazia contestației formulate (anexele 2.1.2.1. 2.1.2.2, 2.1.2.3), se reține că acestea nu conțin nicio referire la perioada pentru care au fost emise și nu pot fi identificate ca fiind refacturări ale cheltuielilor tratate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit pentru perioada 2006-2010.

De altfel aceste facturi au fost emise în lunile noiembrie 2011 și august 2012, date care exced perioadei supuse inspecției fiscale, în situația în care verificarea a vizat perioada 2006 – 2010, organele de inspecție fiscală nefiind competente ca la un control cu obiectul perioada 2006 – 2010, să verifice dacă aceste facturi au fost cuprinse în baza de calcul a impozitului pe profit aferent anilor 2011 și respectiv 2012, existând și posibilitatea de a fi fost anulate ulterior.

În concluzie, pentru motivele mai sus expuse rezultă că, valoarea cheltuielilor în sumă de ... lei, cu auditul raportărilor de grup identificate de organele de inspecție fiscală pentru perioada 2006-2010 nu este aferentă veniturilor impozabile ale petentei (fiind costuri aferente operațiunilor companiei-mamă) și în consecință, acestea sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit pentru perioada 2006-2010 la S.C. X ROMÂNIA S.R.L.

Facturile prezentate de petentă la contestație (în valoare totală de .... euro, echivalentul a ... lei) au fost emise ulterior perioadei verificate și nu fac nicio legătură cu cheltuielile înregistrate de societate în perioada 2006-2010. Mai mult, acestea au fost înregistrate ca venituri în anii 2011 și 2012, perioadă care excede perioada supusă inspecției fiscale. În consecință, aceste venituri pot afecta baza de calcul a impozitului pe profit pentru anii 2011 și 2012.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X ROMÂNIA S.R.L. pentru acest capăt de cerere.

### ***2.1.3. Cheltuieli de dezvoltare***

În fapt, în perioada 2006 – 2010 petenta a derulat o serie de proiecte, urmare cărora a înregistrat costuri și venituri prin intermediul conturilor 611, 612, 62401, 62402, 62501, 62502, 628, 6584, 705, 708 și 722.

Cheltuielile astfel înregistrate au fost considerate ca și cheltuieli ale exercițiului, fiind tratate de petentă ca și deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit la data înregistrării.

În cuprinsul RIF starea de fapt este prezentată la paragrafele III.1.1.4, III.1.2.4, III.1.3.3, III.1.4.3. și III.1.5.3., iar în contestație petenta își prezintă argumentația la paginile 18-30 din contestație și anexele 2.1.3.1. - 2.1.3.20.

În drept, **Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003**, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Cheltuieli*

**ART. 21**

*(...)*

*(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:*

*(...)*

*j) cheltuielile de cercetare, precum și cheltuielile de dezvoltare care nu îndeplinesc condițiile de a fi recunoscute ca immobilizări necorporale din punct de vedere contabil;*

*(...)*

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*(...)*

*i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;”*

**O.M.F.P. nr. 1752/2005** pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

*„Recunoașterea immobilizărilor necorporale*

68. - *Un activ necorporal este un activ identificabil, nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative.*

69. - *Un activ necorporal trebuie recunoscut în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice pentru entitate și costul activului poate fi evaluat în mod credibil.*

70. - *În cadrul immobilizărilor necorporale se cuprind:*

- *cheltuielile de constituire;*
- *cheltuielile de dezvoltare;*
- *concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de entitate;*
- *fondul comercial;*
- *alte immobilizări necorporale; și*
- *avansurile și immobilizările necorporale în curs de execuție.*

*(...)*

*Active de natura cheltuielilor de dezvoltare*

74. - (1) *Immobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe, în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării.*

(2) *Exemple de activități de dezvoltare sunt:*

a) *proiectarea, construcția și testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor și modelelor;*

b) *proiectarea uneltelor și matrițelor care implică tehnologie nouă;*

c) *proiectarea, construcția și operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă;*

d) *proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite.*

75. - (1) *Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.”*

**Ordinul nr. 3.055 din 29 octombrie 2009** pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

*„8.2.2. Immobilizări necorporale*

*Recunoașterea immobilizărilor necorporale*

72. - (1) *O immobilizare necorporală este un activ identificabil, nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative.*

(2) O imobilizare necorporală îndeplinește criteriul de a fi identificabilă când:  
a) este separabilă, adică poate fi separată sau divizată de entitate și vândută, transferată, autorizată, închiriată sau schimbată, fie individual, fie împreună cu un contract corespunzător, un activ identificabil sau o datorie identificabilă; sau  
b) decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații.

(3) O entitate controlează o imobilizare dacă entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei și de a restricționa accesul altora la acele beneficii. Beneficiile economice viitoare care decurg dintr-o imobilizare necorporală pot include venitul din vânzarea produselor sau serviciilor, economisiri de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea imobilizării de către entitate.

(...)

73. - (1) O imobilizare necorporală trebuie recunoscută în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice pentru entitate și costul său poate fi evaluat în mod credibil.

(2) Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern îndeplinește criteriile de recunoaștere, o entitate clasifică generarea imobilizării într-o fază de cercetare și o fază de dezvoltare. Dacă o entitate nu poate face distincția între faza de cercetare și cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, entitatea tratează cheltuielile cu acel proiect ca și cum ar fi determinate doar de faza de cercetare.

(3) Nicio imobilizare necorporală care decurge din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu se recunoaște. Cheltuielile cu cercetarea (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) se recunosc drept cheltuieli atunci când sunt generate, deoarece, în faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că o imobilizare necorporală există și că aceasta va genera beneficii economice viitoare.

(4) Cercetarea este investigația originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice ori tehnice noi.

(5) Exemple de activități de cercetare sunt:

a) activitățile al căror scop este acela de a obține cunoștințe noi;  
b) identificarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor descoperirilor făcute prin cercetare sau a altor cunoștințe;

c) căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; și

d) formularea, elaborarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite.

74. - În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind:

- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de dezvoltare;

- *concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de entitate;*
- *fondul comercial;*
- *alte immobilizări necorporale;*
- *avansurile acordate furnizorilor de immobilizări necorporale; și*
- *immobilizările necorporale în curs de execuție.*

80. - (1) *Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.”*

Foarte pe scurt, petenta a prezentat constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile de dezvoltare, astfel:

- .... lei - cheltuieli de dezvoltare
- .... lei - venituri aferente cheltuielilor de dezvoltare
- ..... lei - amortizare 2006-2010 a cheltuielilor de dezvoltare
- ... lei - reîntregire profit impozabil (Ch-V-Am).

La primul paragraf de la pagina 19 din contestație, petenta susține că „atât serviciile, cât și cheltuielile de cercetare și cheltuielile de dezvoltare au fost facturate de către societatea mamă, X P AG, în baza contractului de prestări de servicii”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că toate costurile facturate de compania mamă din Germania pentru aceste operațiuni au fost în baza anexei B la contractul de vânzare de servicii. Contractul în cauză, prezentat în anexa nr. 43 la Raportul de Inspecție Fiscală, are denumirea de „Service Sales Agreement - Contract de vânzare de servicii” a fost încheiat la data de 03.09.2004 între compania-mamă X AG Germania (fostă X -P AG) în calitate de *furnizor* și S.C. X ROMÂNIA S.R.L. (fostă S.C X -P România S.R.L.) în calitate de *client/beneficiar*. Contractul este în vigoare de la data de 01.11.2004 și pentru descrierea serviciilor prestate are următoarele două anexe:

- Anexa A - „Support Services related to the Client's current administrative activity” - „Servicii de asistență referitoare la activitatea administrativă curentă a Clientului”;

- Anexa B - „Application engineering for development services” - „Application Engineering pentru servicii de dezvoltare”.

Natura acestor servicii se poate identifica din titlul anexei, dar și din descrierea acestora în conținutul articolului 1.1. al anexei B la contract, respectiv:

„1. Tipul serviciilor

1.1. Departamentul de Application Engineering din cadrul organizației Furnizorului de servicii furnizează și coordonează o serie de servicii utile și benefice în **domeniul dezvoltării** pentru companiile afiliate ale Furnizorului de servicii, printre care se număra și Clientul. Toate proiectele din domeniul dezvoltării pentru care Clientul este beneficiar au un număr individual alocat.”

În concluzie, utilizarea de către petentă a expresiei generice „contractului de servicii” situează în plan secund aspectul esențial referitor la natura „serviciilor”, aceea de „servicii de dezvoltare”, așa cum a fost prezentat mai sus.

Referitor la clasificarea făcută de petentă în „servicii”, „cheltuieli de cercetare” și „cheltuieli de dezvoltare” a costurilor „facturate de societatea mamă X P AG, în baza contractului de prestări de servicii”, rezultă că anexa B la contractul „Service Sales Agreement Contract de vânzare de servicii” se referă doar la servicii de dezvoltare, neexistând vreo anexă sau altă prevedere contractuală care să confirme prestarea de servicii de cercetare de către societatea-mamă din Germania.

Pentru a ilustra diferențele dintre cheltuielile de cercetare și cheltuielile de dezvoltare, prezentăm în cele ce urmează câteva prevederi legale esențiale:

O.M.F.P. nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (în vigoare de la 01.01.2010) precizează la pct. 74. alin. (4) că:

*„(4) Cercetarea este investigația originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice ori tehnice noi.”*

O.M.F.P. nr. 1.752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, prevede la pct. 74. alin. (1):

*„74. - (1) Imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe, în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării.”*

Conform prevederilor legale prezentate mai sus, diferența semnificativă între cele două faze (faza de cercetare și faza de dezvoltare) este aceea că în faza de cercetare se acumulează cunoștințe/înțelesuri științifice ori tehnice noi, pe când în faza de dezvoltare, se aplică rezultatele cercetării, în vederea pregătirii producției de serie.

Conform prevederilor contractuale, chiar dacă a pretins aceste sume de la S.C. X ROMÂNIA S.R.L, societatea-mamă din Germania și-a păstrat toate drepturile de proprietate intelectuală, brevete, drepturi de autor, mărci, know-how etc., fapt confirmat de prevederile art. 7.1. din „Service Sales Agreement - Contract de vânzare de servicii” unde părțile stipulează:

*„7.1. Toate drepturile de proprietate intelectuală, inclusiv brevetele, drepturile de autor, mărcile înregistrate, mărcile comerciale, know-how-ul, și orice alte drepturi de proprietate sau aplicații puse la dispoziția Clientului de către Furnizorul de servicii pe durata prezentului contract sunt și vor rămâne întotdeauna proprietatea Furnizorului de servicii.”*

Coroborând delimitarea prezentată mai sus între cercetare și dezvoltare cu prevederile art. 7.1. din Contractul „Service Sales Agreement - Contract de vânzare de servicii”, se constată că societatea-mamă din Germania nu îi vinde petentei



drepturile de proprietate intelectuală (și conexe) asupra rezultatelor cercetării, ci doar dreptul de utilizare în practică a acestora.

Prevederile art. 1.2. din Anexa B - „Application engineering for development services” - „Application Engineering pentru servicii de dezvoltare” confirmă raționamentul de mai sus în ceea ce privește tratarea acestor costuri ca fiind cheltuieli de dezvoltare, astfel:

*„1.2. Activitatea de dezvoltare a Furnizorului de servicii este de importanță crucială pentru produsele manufacturate și vândute de Client unor terțe părți; așadar Clientul are nevoie permanentă de serviciile prestate de Furnizorul de servicii în domeniul dezvoltării, și va plăti toate costurile legate de proiectele din acest domeniu, atâta timp cât va rămâne beneficiarul câștigurilor din relațiile de afaceri cu terțe părți, afaceri bazate pe proiectele de dezvoltare furnizate de către Furnizorul de servicii.”*

Indiferent de clasificarea și/sau codificarea proiectelor, partea de cercetare din toate proiectele a fost efectuată de compania-mamă din Germania X A.G. (aceasta rămânând proprietara drepturilor de proprietate intelectuală), în timp ce la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. (care are doar drept de utilizare a rezultatelor cercetării) au fost implementate rezultatele cercetării, în vederea utilizării în activitatea de producție de serie. Această stare de fapt confirmă încadrarea costurilor în cauză ca fiind costuri de dezvoltare.

Referitor la documentul intitulat „PMS - Project Management System”, din care petenta prezintă în anexele nr. 2.1.3.7. și 2.1.3.8 la contestație doar două pagini, rezultă o stare de fapt prezentată de petentă contradictorie, în condițiile în care inițial aceasta arată că organele de inspecție fiscală l-au ignorat, iar ulterior, în fraza imediat următoare, să afirme că „acest document este menționat în Raportul de inspecție fiscală”.

Așa cum se poate constata din documentele existente la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au prezentat acest document la paragraful III.1.1.4. din Raportul de Inspecție fiscală, fiind anexat acestuia (anexa nr. 39 la RIF conținând documentul respectiv atât în limba engleză, cât și în limba română, integral, așa cum a fost pus la dispoziție de petentă în timpul inspecției fiscale).

Mai mult, așa cum este precizat la paragraful III.1.1.4 din RIF, la data de 12.06.2013, organele de inspecție fiscală au avut la sediul S.C. X ROMÂNIA S.R.L. o întrevedere cu dl. BS , manager Application Engineering în cadrul grupului X . Dl. BS a făcut o prezentare a sistemului de management pe proiect, prezentare care, coroborată cu prevederile legale invocate în Raportul de Inspecție Fiscală, a determinat încadrarea de către organele de inspecție fiscală a acestor costuri ca reprezentând cheltuieli de dezvoltare.

Petenta a invocat prevederile art. 49 din O.M.F.P. 1752/2005 și ale art. 46 din O.M.F.P. 3055/2009, referitoare la principiul prevalenței economicului asupra juridicului, în ceea ce privește clasificarea operațiunilor în cheltuieli de cercetare sau în cheltuieli de dezvoltare.

Mai jos este redat *in integrum* conținutul celor două articole:

O.M.F.P. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

„49. - *Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

*Principiul prevalenței economicului asupra juridicului se aplică de către entitățile prevăzute la pct. 3 alin. (1) la întocmirea situațiilor financiare individuale și a situațiilor financiare consolidate, iar entitățile prevăzute la pct. 3 alin. (2), numai la întocmirea situațiilor financiare consolidate.”*

O.M.F.P. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

„46. - (1) *Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

(2) *Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

*Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.*

*În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.*

(3) *Exemple de situații când se aplică principiul prevalenței economicului asupra juridicului pot fi considerate: încadrarea, de către utilizatori, a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar; încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignatie; recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans; încadrarea participațiilor ca fiind deținute pe termen lung sau pe termen scurt: recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate, a intereselor de participare sau sub forma altor imobilizări financiare; încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.*

*(4) Entitățile au obligația ca la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să fină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura operațiunii, determinată pe baza principiului prevalenței economicului asupra juridicului, să difere de cea care ar fi stabilită în lipsa aplicării acestui principiu.*”

Așa cum se poate constata din lecturarea textului, art. 49 din O.M.F.P. 1752/2005, principiul invocat de petentă se aplică doar în cazul întocmirii situațiilor financiare.

În O.M.F.P. 3055/2009, prevederile legale privind principiul prevalenței economicului asupra juridicului sunt dezvoltate substanțial comparativ cu prevederile similare din O.M.F.P. 1752/2005. O interpretare a acestui articol conduce la evidențierea următoarelor aspecte:

- trimiterea la întocmirea situațiilor financiare;
- apelarea la acest principiu trebuie să fie făcută în cazuri excepționale, extrem de rare, documentele justificative utilizate la înregistrarea în contabilitate trebuind, în mod imperativ, să fie în concordanță cu realitatea economică a operațiunilor.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă faptul că S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a derulat în permanență astfel de operațiuni cu compania-mamă din Germania, nefiind cazul unor situații excepționale, motiv pentru care invocarea de către petentă a acestui principiu nu este relevantă în cauză.

Mai mult, prin prisma prevederilor legale invocate, atât sub aspect juridic (informațiile din documentele justificative puse la dispoziție de petentă, respectiv contract, anexa B la contract, facturi, P.M.S., P.O, înregistrarea în contabilitate), cât și sub aspect economic (se constată înregistrarea unor costuri imediate ale petentei pentru realizarea unor venituri viitoare, pe perioadă îndelungată), operațiunile în cauză reprezintă la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. cheltuieli de dezvoltare.

Costurile înregistrate de S.C. X ROMÂNIA S.R.L. în baza facturilor de dezvoltare (Anexa B - Development) emise de X AG Germania, indiferent de natura achizițiilor (bunuri, servicii etc.) au fost alocate unor proiecte, în baza așa-numitelor Project-Order (PO). Chiar în evidența contabilă proprie, S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a atribuit acestor operațiuni câte un cod de proiect.

Toate aceste proiecte, presupun angajarea unor costuri în vederea realizării unor obiective, cum ar fi spre exemplu:

- crearea unor produse noi;
- dezvoltarea/îmbunătățirea unor produse existente;
- îmbunătățirea/eficientizarea unor procese de producție/ organizatorice/ organizaționale/ funcționale etc.

Referitor la „**proiectele de achiziții**” enunțate de petentă la pag. 20-21 din contestație, se rețin următoarele:

- descrierea dată de petentă în contestație pentru aceste servicii este complet diferită de descrierea prezentată în documentul P.M.S. (atât extrasul prezentat de petentă în anexa nr. 2.1.3.7 la contestație, cât și documentul integral prezentat de organele de inspecție fiscală în anexa nr. 39 la Raportul de Inspecție Fiscală);

- operațiunile de atragere de noi clienți, de prospectare a pieței și de identificare a potențialilor clienți, precizate în contestație, nu se regăsesc în documentul P.M.S.

- petenta este într-o eroare de identificare a operațiunilor în cauză, deoarece serviciile de atragere de noi clienți, de prospectare a pieței și de identificare a potențialilor clienți, indicate în contestație fac obiectul altor tipuri de servicii facturate de societatea – mamă din Germania, în baza altui contract (în baza anexei A la contractul de management - „Management Services Agreement” - prezentat în copie în anexa nr. 89 la Raportul de Inspecție fiscală), prin alte cheltuieli decât cele de dezvoltare;

- de altfel, serviciile de prospectare a pieței și de identificare a potențialilor clienți, precizate în contestație au făcut obiectul analizei organelor de inspecție fiscală la analiza prețurilor de transfer, respectiv capitolul IV din Raportul de Inspecție Fiscală.

Cu privire la susținerile petentei referitoare la etapele „Start of Production” și respectiv „End of Production”, se reține că așa cum se poate constata din anexa nr. 40 la RIF, dintr-un număr de 8 proiecte codificate cu „A”, un singur proiect nu are precizate cele două date de referință. În concluzie, susținerile petentei privind lipsa acestor date, precum și motivația acestei lipse, nu au suport real.

Referitor la proiectul A-... , prezentat în fotocopie de petentă în anexa nr. 2.1.3.1 la contestație, rezultă următoarele:

- așa cum reiese din proiect, acesta a fost lansat pentru livrarea către clientul G de centuri de siguranță și airbag-uri pentru modelul „... 3”;

- mai multe rubrici din cadrul formularului P.O conțin expresia „dezvoltare” („locație dezvoltare”, „costuri dezvoltare interne”, „costuri dezvoltare externe”, „departament de dezvoltare”);

- cele 5 facturi (... /22.10.2008, ... /23.02.2009, ... /21.10.2009, ... /27.01.2010 și ... /18.03.2010) în baza cărora S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a înregistrat costuri (în contul 628) au la explicații denumirea „E ”, care în limba germană semnifică **venituri din dezvoltare**;

- pentru exemplificare, în anexa nr. 5 la Referatul cu propuneri de soluționare, organele de inspecție fiscală au arătat că factura nr. ... /... /22.10.2008, care la poziția nr. 4 conține explicații referitoare la proiectul A/... , astfel – „SB G ... A/... ... E - ... EUR”.

Proiectul A/... se regăsește la poziția nr. 7 din lista P.O. prezentată în anexa nr. 40 la Raportul de Inspecție Fiscală. De asemenea, P.O. cu codul A/... se regăsește la pagina nr. 9 a anexei nr. 41 la Raportul de Inspecție Fiscală.

Referitor argumentația dezvoltată de petentă în ceea ce privește „proiectele R&D” la pag. 22-23 din contestație, se rețin următoarele:

- descrierea prezentată de petentă în contestație pentru aceste servicii este total diferită de descrierea prezentată în documentul P.M.S. (atât extrasul prezentat de petentă în anexa nr. 2.1.3.7 la contestație, cât și documentul integral prezentat de organele de inspecție fiscală în anexa nr. 39 la Raportul de Inspecție Fiscală);

- având în vedere cele de mai sus, rezultă că descrierea reală a operațiunilor este aceea din P.M.S. și din P.O;

- din analiza proiectelor de R&D - cercetare-dezvoltare, așa cum sunt acestea prezentate în P.M.S. rezultă că proiectele au ca scop dezvoltarea de sisteme sau componente deținute de compania-mamă (deci nu ale petentei), aceste proiecte fiind aprobate de X Japonia (XJ), compania care deține compania-mamă, X AG din Germania.

Proiectele (P.O.) prezentate de petenta în anexele 2.1.3.2 (... ) și 2.1.3.3 (... ) sunt în fapt singurele proiecte de acest tip identificate și de organele de inspecție fiscală, așa cum se poate constata din consultarea anexelor nr. 40 (Lista PO), nr. 41 (P.O) și nr. 44 (Ch Neded) la Raportul de Inspecție Fiscală.

Din analiza conținutului acestor două P.O-uri, rezultă următoarele aspecte relevante în cauza supusă soluționării:

- tip proiect - R&D - research and development;
- departamentul de dezvoltare - BER R&D;
- costuri de dezvoltare internă - costuri de dezvoltare externă;
- locul dezvoltării – ...
- aprobare proiect - R&D Japonia VP.

Pe cale de consecință, în considerarea celor expuse mai sus, ar rezulta două situații, astfel:

- dacă grupul X a desfășurat la ... activități de cercetare pentru obiectivele celor două P.O. aplicarea rezultatelor acestor cercetări la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. reprezintă operațiuni de dezvoltare. S.C. X ROMÂNIA S.R.L. nu devine proprietară a drepturilor de proprietate intelectuală asupra rezultatelor acestor cercetări, ci doar primește dreptul de utilizare a acestora în producția de serie.

- dacă petenta nu ar utiliza rezultatele acestor cercetări în propria activitate de producție, aceste costuri nu ar fi aferente veniturilor sale impozabile și ar fi fost tratate de către organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal integral la data înregistrării.

Proiectele ... și ... au corespondent în anexa nr. 44 la Raportul de Inspecție Fiscală un număr de 3 facturi și anume: ... /21.10.2009, ... /27.01.2010 și ... /18.03.2010. Aceste facturi în baza cărora S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a înregistrat costuri (în contul 628) au la explicații denumirea „E ”, care în limba germană semnifică **venituri din dezvoltare**. Pentru exemplificare, factura nr.... ... /21.10.2009 factură care la pozițiile nr. 21 și 22 conține explicații referitoare la cele două proiecte, astfel:

- poz. 21 - ... - „E ” - .... EURO;
- poz. 22 - ... - „E ” - .... EURO;

Referitor la faptul că aceste două proiecte nu au precizate datele de început și de sfârșit ale producției de serie, se rețin următoarele:

- deoarece la data aprobării proiectului de către X Japonia încă nu erau materializate produsele finite, nu s-a putut face o identificare precisă a reperelor (part-number) care urmează a fi produse și în consecință nu se putea determina data de începere și nici data de finalizare a producției de serie;

- în discuție fiind dobândirea de „cunoștințe/înțeleșuri” de către Grup (în cazul de față - cercetare pentru X AG Germania), coroborat cu prevederile art. 7.1. din contractul S.S.A. (X România nu deține dreptul de proprietate intelectuală asupra rezultatelor cercetării, ci doar dreptul de a le utiliza în producția de serie) rezultă că pentru S.C. X ROMÂNIA S.R.L. acestea reprezintă costuri de dezvoltare.

Proiectele ... și ... se regăsesc la pozițiile nr. ... și ... din lista P.O. prezentată în anexa nr. 40 la Raportul de Inspecție Fiscală. De asemenea, aceste P.O. se regăsesc la paginile 204 - 208 din anexa nr. 41 la Raportul de Inspecție Fiscală.

Referitor la „**proiectele organizaționale**” enunțate de petenta la pag. 22-23 din contestație, se rețin următoarele:

- descrierea prezentată de petentă în contestație pentru aceste servicii este în concordanță cu descrierea prezentată în documentul P.M.S., dar față de aceste descrieri generice, se desprind următoarele constatări:

- o serviciile de marketing prestate de compania-mamă din Germania au fost facturate către S.C. X ROMÂNIA S.R.L. în baza anexei A la contractul de management (M.S.A. - anexa nr. 89 la Raportul de Inspecție Fiscală);

- o pentru aceste servicii de marketing, în baza contractului de mai sus, compania-mamă din Germania a emis cu totul alte facturi către S.C. X ROMÂNIA S.R.L, decât facturile care fac obiectul prezentei cauze;

- o în perioada 2006-2010, nu a fost cazul unor relocări de producție la sau de la Arad;

- o referitor la introducerea unui nou sistem, (în contestație sunt invocate introducerea unor noi aplicații de contabilitate, control și managementul calității) se constată că nici în P.O-uri, nici în înregistrările contabile, și nici în facturile primite pentru aceste proiecte (codul O), nu sunt specificate astfel de costuri.

Referitor la proiectul O/3001146, prezentat în fotocopie de petentă în anexa nr. 2.1.3.5 la contestație, și de organele de inspecție fiscală în anexa nr. 41 (pag. 203) la Raportul de Inspecție Fiscală, din analiza conținutului acestuia rezultă că acest proiect a fost lansat pentru „diverse, comenzi unice neplanificabile de la I pentru teste de serie, saci pneumatici etc.”.

Referitor la proiectul Proiectul ...., prezentat în fotocopie de petentă în anexa nr. 2.1.3.4 la contestație, și de organele de inspecție fiscală în anexa nr. 41 (pag. 204) la Raportul de Inspecție Fiscală, din analiza conținutului acestuia rezultă că acest proiect a fost lansat pentru „suport producție centuri de siguranță pentru TP-Arad”.

Mai multe rubrici din cadrul formularului P.O în ambele cazuri, conțin expresia „dezvoltare” („locație dezvoltare”, „aprobare proiect - dezvoltare MS 07 (DR1)” etc.).

P.O. .... are completat la rubrica „Locație dezvoltare”: Ulm, iar la rubrica „Loc. Producție”: Arad (AR).

Cele 57 de facturi (identificate în anexa nr. 44 la Raportul de Inspecție Fiscală) în baza cărora S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a înregistrat costuri (în conturile 611, 624 și 628) au la explicații denumirea „E ” adică **venituri din dezvoltare**.

Spre exemplificare, mai jos prezentăm următoarele două facturi:

- factura nr. .../.../14.01.2008, factură care la poziția nr. 4 conține explicații referitoare la proiectul ...., astfel - „...EUR”. Aceeași operațiune se regăsește la poziția nr. 1006 din anexa nr. 44 la RIF cu explicația „Support AE / R&D / oct-dec”;

- factura nr. .../.../18.01.2007, factură care la rubrica explicații are mențiunea „R&D PROJECT COSTS ... E - ... EUR”. Aceeași operațiune se regăsește la poziția nr. 291 din anexa nr. 44 la RIF cu explicația „ R&D PROJECT COST”.

Proiectele ....și .... se regăsesc la pozițiile nr. 112 și nr. 113 din lista P.O. prezentată în anexa nr. 40 la Raportul de Inspecție Fiscală. De asemenea, ele se regăsesc la paginile nr. 202 și 203 ale anexei nr. 41 la Raportul de Inspecție Fiscală.

Referitor la „**proiectele servicii**” prezentate de petentă la pag. 23-24 din contestație, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că descrierea arătată de petentă în contestație pentru aceste servicii reprezintă în esență tocmai unul dintre scopurile dezvoltării și anume aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe în scopul trecerii la o generație nouă a unui produs aflat deja în faza de producție de serie.

Proiectul ....prezentat de petentă în anexa 2.1.3.6 la contestație și la pag. 216 din anexa nr. 41 la Raportul de Inspecție Fiscală, conține următoarea explicație: „înlocuirea retractoarelor actuale CBST cu retractoare CBST-B”.

Și în cazul acestui P.O sunt identificate aceleași elemente care trimit la operațiuni-proiecte de dezvoltare (locație de dezvoltare, departament de dezvoltare, dezvoltare cost intern-extern, AE etc.)

Cea mai mare (valoric) factură emisă de firma mamă din Germania, alocată acestui proiect este factura nr. .../.../21.10.2010, prezentată în anexa nr. 42 la Raportul de Inspecție Fiscală (de la pagina 46 la pagina 69). Factura în cauză este

emisă pentru mai multe proiecte de dezvoltare, dintre care au fost identificate ca fiind proiecte de tipul S-„servicii” un număr de trei proiecte, astfel:

- S/... - poziția nr. 21 din factură, în valoare de ... euro;
- S/... - poziția nr. 18 din factură, în valoare de ... euro;
- S/... - poziția nr. 20 din factură, în valoare de ... euro.

Toate aceste poziții au la rubrica explicații expresia „E”.

Aceste trei poziții se regăsesc în anexa nr. 44 la Raportul de Inspecție Fiscală la pozițiile nr. 4520, 4521 și 4522 cu explicația „R&D Projectkosten SB Jul-Sept 2010”.

Deoarece scopul angajării acestor costuri a fost acela de a obține în viitor venituri din utilizarea în practică a cunoștințelor dobândite, ținând cont și de celelalte considerente prezentate în cuprinsul prezentei decizii, rezultă că afirmațiile petentei nu corespund realității.

Pentru aceste patru tipuri de „servicii” analizate mai sus, petenta face trimitere la prevederile art. 74 din O.M.F.P. 1752/2005 și art. 78 din O.M.F.P. 3055/2009, și susține că activitățile în cauză, „desfășurate de Societate reprezintă în fapt activități de cercetare, de obținere a cunoștințelor științifice, și nu reprezintă activități generate de aplicarea rezultatelor cercetării, sunt activități premergătoare obținerii prototipurilor și nu reprezintă activități de proiectare, construcție și testare a producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor și modelelor.”

Mai jos sunt prezentate argumentele în virtutea cărora afirmațiile petentei nu pot fi luate în considerare, activitățile supuse analizei reprezentând activități de dezvoltare și nu activități de cercetare, cum susține petenta, astfel:

- operațiunile în cauză (costuri ale petentei, în baza unor facturi primite de la societatea-mamă din Germania) au la bază Anexa B – „Application engineering for development services” – „Application Engineering pentru servicii de dezvoltare” la Contractul „Service Sales Agreement - Contract de vânzare de servicii”;

- natura serviciilor se poate identifica încă din titlul anexei, dar și din descrierea acestora în conținutul articolului 1.1. al anexei B la contract (*„I. Tipul serviciilor - Departamentul de Application Engineering din cadrul organizației Furnizorului de servicii furnizează și coordonează o serie de servicii utile și benefice în domeniul dezvoltării pentru companiile afiliate ale Furnizorului de servicii, printre care se număra și Clientul. Toate proiectele din domeniul dezvoltării pentru care Clientul este beneficiar au un număr individual alocat.”*);

- conform prevederilor contractuale dintre părți, drepturile de proprietate intelectuală/know-how/brevete/aplicații etc. aferente acestor proiecte rămân întotdeauna în proprietatea furnizorului (societatea-mamă X AG din Germania);

- facturile primite de petentă de la compania-mamă sunt emise pentru „E”, adică **venituri din dezvoltare**;

- în contabilitatea petentei, operațiunile sunt descrise ca reprezentând: „R&D/PROJECTKOSTEN SB”, „PJ SUPPORT AE



ARAD/R&D”, „PJ SUPPORT DESIGN CHANGES ARAD/R&D”, „Development” etc.”

- toate aceste operațiuni au alocat un cod de proiect de dezvoltare, de compania-mamă din Germania și preluat de petentă la înregistrarea în contabilitate;

- prin comenzile de proiect (P.O. - Project Order) puse la dispoziție de petentă este stabilit locul dezvoltării (care este întotdeauna în alt loc decât Arad, respectiv ..., ... , .... etc.) și locul de producție care este întotdeauna Arad;

- indiferent de clasificările făcute de petenta în cuprinsul contestației, toate aceste operațiuni reprezintă în fapt costuri semnificative, angajate imediat, în vederea obținerii de către petenta a unor venituri viitoare, pe perioadă îndelungată;

- toate costurile înregistrate de petentă pentru aceste proiecte, reprezintă în fapt aplicarea (de către petentă) a rezultatelor cercetării (cercetare realizată de compania-mamă) în scopul realizării de produse noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării, așa cum prevede art. 74, alin. (1) din O.M.F.P. 1752/2005.

În considerarea argumentelor prezentate mai sus, raportat la constatările înscrise de organele de inspecție fiscală în paragraful III. 1.1.4. din RIF, unde operațiunile sunt descrise pe larg, cu indicarea fiecărei prevederi legale incidente, rezultă că în mod corect și legal aceste operațiuni/costuri sunt încadrate ca fiind de dezvoltare.

Astfel afirmația petentei privind neîndeplinirea condițiilor prevăzute la art. 69 din O.M.F.P. 1752/2005, respectiv art. 73, alin. (1) din O.M.F.P. 3055/2009, nu corespunde stării de fapt confirmată de documentele existente la dosarul cauzei deoarece este cert faptul că aceste costuri au fost angajate tocmai în vederea realizării unor beneficii viitoare, iar costul activului poate fi stabilit în mod cert pe baza valorilor facturate de compania-mamă din Germania și înregistrate pe costuri de petenta, nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește scopul de a obține beneficii viitoare, la art. 1.2. din Anexa B - „Application engineering for development services” - „Application Engineering pentru servicii de dezvoltare” este stipulat că:

*„1.2. Activitatea de dezvoltare a Furnizorului de servicii este de importanță crucială pentru produsele manufacturate și vândute de Client unor terțe părți; așadar Clientul are nevoie permanentă de serviciile prestate de Furnizorul de servicii în domeniu dezvoltării, și va plăti toate costurile legate de proiectele din acest domeniu, atâta timp cât va rămâne beneficiarul câștigurilor din relațiile de afaceri cu terțe părți, afaceri bazate pe proiectele de dezvoltare furnizate de către Furnizorul de servicii.”*

Referitor la proiectele „C ” și „D ” petenta face o analiză proprie a fluxului operațional pentru aceste proiecte și anexează (anexa nr. 2.1.3.8 la contestație) un extras din documentul PMS (regăsit și ca anexa nr. 39 la Raportul de Inspecție Fiscală). Totodată, petenta face propria analiză și încadrare în prevederile legale a etapelor proiectelor „C ” și „D ”.

Încadrările făcute de petentă doar pe baza dispozițiilor art. 78, alin. (3), lit. a) din O.M.F.P. 3055/2009, prevederi care doar exemplifică (fără să limiteze la acestea) unele activități de dezvoltare, nu justifică neconsiderarea acestora de către petentă ca și cheltuieli de dezvoltare.

Semnificative pentru aceste proiecte sunt aspectele descrise mai sus pentru celelalte patru tipuri de proiecte, precum și descrierea din anexa nr. 2.1.3.7. la contestație, astfel:

- C - „(Proiect de Inginerie Aplicată pentru client) Un proiect se aplică unui singur produs, de exemplu volan, airbag șofer, airbag lateral sau sistem de centuri”

- D - „activitatea pentru dezvoltarea și transformarea produselor existente în următoarea generație tehnică (de exemplu un nou retractor de centură). Îmbunătățirea componentelor existente și dezvoltarea componentelor sau aplicațiilor la standarde globale”.

Referitor la anexa nr. 2.1.3.9. la contestație, din analiza acesteia rezultă că așa cum este precizat în aceasta, obiectivul proiectului a fost „dezvoltare aplicație proiect .... până la SOP client pentru următoarele produse la generația viitoare de .....", astfel că ar putea fi exista două situații contradictorii, și anume:

- dacă petenta ar fi derulat operațiunile de cercetare, facturile primite de la societatea-mamă din Germania nu ar mai fi fost justificate sub aspectul pretenției acestei firme germane de a încasa bani de la petentă pentru operațiuni pe care nu le-a efectuat, iar

- dacă petenta ar fi derulat operațiuni de cercetare, acest fapt ar fi fost în contradicție cu aceea că toate drepturile de proprietate intelectuală aparțin companiei-mamă din Germania conform clauzelor contractuale.

Toate costurile considerate de organele de inspecție fiscală ca reprezentând costuri de dezvoltare, conform anexei nr. 44 la Raportul de Inspecție Fiscală sunt aferente unor proiecte de dezvoltare inițiate (provenind de la) compania-mamă din Germania. Aceste proiecte (P.O) sunt prezentate în fotocopie în anexa nr. 41 la Raportul de Inspecție Fiscală. Niciunul dintre aceste proiecte nu sunt proiecte proprii ale S.C. X ROMÂNIA S.R.L. pentru care petenta să fi angajat cheltuieli de cercetare.

Referitor la proiectele ... și ... despre care petenta afirmă că nu au fost finalizate, se rețin următoarele:

- proiectul D/... apare în anexa nr. 44 la Raportul de Inspecție cu cheltuieli și venituri în perioada iulie-octombrie 2010, valoarea netă a acestuia (cheltuieli-venituri) fiind de ... lei;

- proiectul D/... apare în anexa nr. 44 cu cheltuieli și venituri în perioada octombrie 2009- octombrie 2010, valoarea netă a acestora (cheltuieli-venituri) fiind de ... lei;

- la momentul efectuării inspecției fiscale, petenta nu a prezentat organelor fiscale documente și/sau informații care să certifice blocarea celor două proiecte într-o fază intermediară, mai mult, ultimele operațiuni (cheltuieli sau venituri) alocate acestor proiecte sunt înregistrate la finele anului 2010, existând

posibilitatea ca aceste proiecte să fie derulate în continuare în anul 2011, an care excede perioadei supuse inspecției fiscale;

- măsura organelor de inspecție fiscală a fost aceea de a trata aceste costuri ca nedeductibile fiscal la nivelul lunii decembrie 2010 - pentru aceste proiecte nu a fost calculată amortizare;

- tratamentul fiscal al eventualelor operațiuni ulterioare anului 2010 pentru aceste proiecte nu face obiectul prezentei cauze deduse judecării, având în vedere perioada care a fost supusă de inspecția fiscală.

Se mai constată că nici la discuția finală și nici în punctul de vedere pus la dispoziție în urma discuției finale, petenta nu a abordat situația cheltuielilor de dezvoltare.

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus prezentate, în conformitate cu dispozițiile art. 216 din Codul de procedură fiscală, referitor la cheltuielile de dezvoltare, contestația formulată de petentă urmează a fi respinsă, ca neîntemeiată, în legătură cu acest capăt de cerere.

#### ***2.1.4. Cheltuieli cu impozitul pe veniturile din salarii și CASS, plătite în numele unor persoane fizice, cetățeni străini, în anii 2006, 2008 și 2009***

În fapt, în baza unor convenții/acorduri de delegare/detașare încheiate între X A.G. din Germania și 7 persoane, cetățeni străini, angajați ai companiei mama X A.G. din Germania, aceștia au fost detașați la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. pentru prestarea anumitor activități, în principal îndeplinirea unor funcții de conducere la Fabrica de CSde la Arad (manager logistică, manager producție, manager utilaje de producție, manager managementul calității, manager calitate și administrare generală, controlor).

Petenta a declarat și plătit impozitul pe venit și CASS pe numele și numărul de identificare fiscală ale acestor persoane.

În drept, **Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003**, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 19*

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*

*ART. 21*

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că persoanele în cauză au fost detașate în baza Contractului de detașare personal (Anexa nr. 90 la RIF) încheiat între X - P A.G. din Germania, în calitate de furnizor și X - P Romania SRL, în calitate de client, având ca obiect:

„Furnizorul va asigura Personal specializat pentru a ajuta Clientul să își desfășoare activitatea (...).

Obiectul contractului va include asigurarea de personal specializat, reprezentând angajați ai Furnizorului (...)

De altfel noțiunea de „personal” este definită și în preambulul Contractului ca „angajați ai Furnizorului care asigură activitățile în baza unui contract de angajare, precum și persoanele care colaborează cu Furnizorul în baza unui contract de colaborare sau management.”.

Totodată în Anexa nr. 192 la RIF - „Politica X referitoare la transferul în străinătate în interes de serviciu” este prezentată politica de transfer global referitor la angajații care sunt relocați într-o țară gazdă.

Analizând acest document din punct de vedere al părților rezultă că acesta reprezintă un angajament al Grupului X față de proprii angajați, transferați în interes de serviciu în alte state.

În cuprinsul acestui document la pct. 3.3.1 „Statul de plată/Plata salariului și situația bancară” se stipulează:

„În timpul transferului, procedura generală este că angajatul va rămâne pe statul de plată din Țara de Proveniență, iar fondurile vor fi depuse într-un cont bancar din Țara de proveniență, la alegerea angajatului”.

Astfel cele 7 persoane, cetățeni străini, și în perioada transferului își păstrează calitatea de angajați ai companiei mamă X A.G Germania, din documentele existente la dosarul cauzei nefiind identificate înscrisuri de natura mijloacelor de probă din care să rezulte că între cei 7 cetățeni străini și petenta există un raport de muncă, în sensul încheierii unor contracte de muncă și înregistrarea acestora la autoritățile competente din România, situație în care s-ar fi impus suspendarea contractelor de muncă la X A.G.

Referitor la susținerile petentei conform cărora situației îi sunt aplicabile dispoziții din Codul muncii, învedereăm că acestea nu sunt aplicabile celor 7 cetățeni străini în situația în care la art. 2 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, sunt enumerate *stricto sensu* persoanele cărora dispozițiile legale conținute de aceasta li se aplică, astfel:

„ART. 2

*Dispozițiile cuprinse în prezentul cod se aplică:*

a) *cetățenilor români încadrați cu contract individual de muncă, care prestează munca în România;*

b) *cetățenilor români încadrați cu contract individual de muncă și care prestează activitatea în străinătate, în baza unor contracte încheiate cu un*

*angajator român, cu excepția cazului în care legislația statului pe al cărui teritoriu se execută contractul individual de muncă este mai favorabilă;*

*c) cetățenilor străini sau apatrizi încadrați cu contract individual de muncă, care prestează munca pentru un angajator român pe teritoriul României;*

*d) persoanelor care au dobândit statutul de refugiat și se încadrează cu contract individual de muncă pe teritoriul României, în condițiile legii;*

*e) ucenicilor care prestează munca în baza unui contract de ucenicie la locul de muncă;*

*f) angajatorilor, persoane fizice și juridice;*

*g) organizațiilor sindicale și patronale.”*

Astfel în cazul cetățenilor străini sau apatrizi dispozițiile Codului muncii se aplică doar în cazul în care aceștia sunt „*încadrați cu contract individual de muncă, care prestează munca pentru un angajator român pe teritoriul României*”, or așa cum am arătat mai sus din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că există contracte de muncă încheiate între petentă și cei 7 cetățeni străini, angajați ai companiei mamă X A.G. Germania.

În situația în care s-ar fi aplicat prevederile privind detașarea (reglementate de Codul muncii din România) invocate de petentă în contestație, aceasta ar fi presupus suspendarea contractelor de muncă la X A.G. Germania și înregistrarea de către S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a unor contracte de muncă la autoritățile din România. Mai mult, aceste contracte de muncă ar fi presupus pe lângă contribuțiile asiguraților, și contribuții ale angajatorului.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală raportat la susținerile petentei din cuprinsul contestației și la documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- cetățenii străini în cauză nu sunt salariații petentei pentru veniturile în cauză;

- cei 7 cetățeni străini au fost detașați de angajator (X AG) pentru prestarea unor servicii conform prevederilor contractuale - contractul de punere la dispoziție de personal - anexa nr. 90 la Raportul de Inspecție Fiscală;

- X AG Germania a emis către S.C. X ROMÂNIA S.R.L. facturi pentru contravaloarea muncii acestora;

- prin achitarea integrală a acestor facturi. S.C. X ROMÂNIA S.R.L. și-a achitat obligațiile contractuale;

Învederăm că și în situația în care petenta, S.C. X ROMÂNIA S.R.L., în baza politicii grupului X „*și-a asumat stingerea obligațiilor de plată (...) în numele celor 7 cetățeni străini*”, aceste costuri nu sunt aferente veniturilor sale impozabile, cu atât mai mult cu cât S.C. X ROMÂNIA S.R.L. nu a refacturat către X AG aceste costuri;

- impozitul pe venit și contribuțiile de asigurări de sănătate plătite de petenta în numele celor 7 cetățeni străini reprezintă contribuție individuală, care reprezintă obligația individuală a asiguraților;

- contractul dintre S.C. X ROMÂNIA S.R.L. și X AG Germania prevede în mod expres că pe perioada activității în România, persoanele în cauză rămân angajații X A.G. Germania;
- așa cum este precizat și în Raportul de Inspecție Fiscală, conform prevederilor art. 4.1. lit. a) din Contractul de punere la dispoziție de personal, X AG Germania a facturat către S.C. X ROMÂNIA S.R.L. totalitatea costurilor care au legătură directă sau indirectă cu activitățile efectuate - în concluzie, nu se poate invoca facturarea la valoare netă.

Față de cele constatate și prezentate mai sus, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit ca S.C. X ROMÂNIA S.R.L. nu avea obligația legală de a suporta costuri cu impozitele și contribuțiile acestor 7 persoane, cheltuielile înregistrate de natura celor prezentate mai sus, nefiind aferente veniturilor sale impozabile, în condițiile în care conform dispozițiilor art. 21 alin. (1) din Codul fiscal „sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”.

#### ***2.1.5. Cheltuieli și venituri înregistrate prin contul 408, fără document justificativ***

În fapt, petenta a înregistrat cheltuieli cu bunuri și servicii pentru care, până la încheierea lunii de raportare, nu au fost primite facturile de la furnizori.

În corespondență cu înregistrarea de costuri au fost identificate și înregistrări de venituri fără documente justificative. Astfel, au fost identificate înregistrări de cheltuieli în suma totală de ... lei prin intermediul conturilor 601, 602, 605, 611, 622, 624, 626, 628, 658, ... 5 în corespondență cu contul 408. De asemenea, similar acestor operațiuni, dar cu o frecvență mai redusă au fost identificate și înregistrări de venituri în sumă totală de ... lei în conturile 701 și 765 în corespondență cu contul 408 (paragrafele III. 1.1.7. III. 1.2.5, III. 1.3.5, și III. 1.4.5. din Raportul de inspecție fiscală).

Pentru aceste tipuri de operațiuni au fost efectuate și mai multe stornări, unele în negru (stornarea operațiunii prin inversarea notei contabile inițiale și înregistrarea sumei cu semnul „plus”), altele în roșu (stornarea operațiunii prin aceeași înregistrare cu cea inițială, dar sumele fiind cu semnul „minus”).

Reprezentanții petentei au declarat ca prin aceste metode, la finele fiecărei luni a fost reglată situația facturilor nesosite de la furnizori pentru materii prime, materiale, energie, servicii diverse etc.

În principal, în luna următoare operațiunii de înregistrare de cheltuieli/venituri în corespondență cu contul 408, societatea a stornat aceste înregistrări, existând totuși situații în care aceste costuri au fost stornate doar parțial sau după mai multe luni.

Organele de inspecție au reîntregit baza de calcul a impozitului pe profit în perioada 2006 - 2010 cu suma de ... ,... lei (... lei - ... lei).

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART. 19

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

În conformitate cu prevederile legale citate mai sus profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Prevederile pct.12 și pct.13 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*

*13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”*

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, iar dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.

Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile

date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal, și anume:

„Art.21

(4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (.....)*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”*

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează printre altele și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest articol de lege, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că diminuarea masei impozabile a profitului cu cheltuieli este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

În speță petenta a efectuat înregistrări de cheltuieli în conturile 601, 602, 605, 611, 622, 624, 626, 628, 658, ... 5 în corespondență cu contul 408. Totodată petenta a efectuat înregistrări de venituri în sumă în conturile 701 și 765 în corespondență cu contul 408.

Pentru aceste tipuri de operațiuni au fost efectuate și mai multe stornări, unele în negru (stornarea operațiunii prin inversarea notei contabile inițiale și înregistrarea sumei cu semnul „plus”), altele în roșu (stornarea operațiunii prin aceeași înregistrare cu cea inițială, dar sumele fiind cu semnul „minus”).

Astfel, în luna următoare operațiunii de înregistrare de cheltuieli/venituri în corespondență cu contul 408, societatea a stornat aceste înregistrări, existând totuși situații în care aceste costuri au fost stornate doar parțial sau după mai multe luni.

Din normele legale mai sus citate rezultă că înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ, petenta fiind în situația în care a înregistrat



cheltuieli cu bunuri si servicii pentru care, până la încheierea lunii de raportare, nu a primit facturile de la furnizori.

Prin contestația formulată petenta prezintă considerațiile pentru care în opinia sa, pentru înregistrările unor cheltuieli/venituri în corespondență cu contul 408, nu este justificată invocarea de către organele fiscale a art. 19 și art. 21 din Codul fiscal, fiind incidente dispozițiile pct. 45 din OMF nr. 1752/2005 (în vigoare în perioada cuprinsă între 01.01.2006 si 31.12.2009) și pct. 42 din OMF nr. 3055/2009 (în vigoare în perioada cuprinsă între 01.01.2010 - 31.12.2014), referitoare la principiul independenței exercițiului care reglementează situațiile în care un contribuabil se află în situația de a recunoaște o cheltuială, deși încă nu a primit factura de la furnizor, astfel:

**ORDIN nr. 1.752 din 17 noiembrie 2005** pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene:

*„45. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.”*

**ORDIN nr. 3.055 din 29 octombrie 2009** pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

*„42. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.*

*Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datorile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)”*

Analizând dispozițiile legale mai sus citate, rezultă că deși legiuitorul a prevăzut situația în care *„Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.”*, nu rezultă din niciun act normativ faptul că înregistrarea contabilă operează fără vreun document justificativ în condițiile în care Legea contabilității este în vigoare încă din anul 1991.

Mai mult, prin Ordinul nr. 3055/2009 legiuitorul prevede expres acest fapt la alin. (2) al pct. 42, mai sus citat; astfel înregistrările contabile trebuie să aibă la bază în toate cazurile un document justificativ care să ateste livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor. Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că în timpul inspecției fiscale petenta a prezentat asemenea documente justificative, astfel încât organele de inspecție fiscală le-au tratat ca operațiuni fără document justificativ, situația în care conform prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f). din Legea

nr. 571/2003, cheltuielile înregistrate fără a avea la bază un document justificativ sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Referitor la **informațiile/înregistrările** neluate în considerare de organele de inspecție fiscală, prezentate de petentă la pct. a) – d) din contestație, se rețin următoarele:

*a) În ceea ce privește dubla impozitare a sumei de ... lei*, în anul 2007, se rețin următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în urma discuției finale avută cu reprezentanții petentei în data de 06.03.2015, prin punctele de vedere prezentate în scris, aceasta a solicitat excluderea dintre deficiențele constatate a sumei de ... lei reprezentând stornare de venituri din contul 701 întrucât această sumă a fost luată în calcul la stabilirea impozitului pe profit prin declarația D101.

Având în vedere argumentele aduse de petentă, organele de inspecție fiscală au acceptat solicitarea petentei și au exclus această înregistrare, atât din anexa nr. 57 privind anul 2006, cât și din anexa nr. ... privind anul 2007, unde suma de ... lei a fost reînregistrată de petentă.

La pagina 273 din RIF sunt precizate următoarele:

„Organele de inspecție fiscală au identificat și corectat eroarea materială semnalată de societate în ceea ce privește reîntregirea bazei de calcul a impozitului pe profit pentru anul 2006 cu suma de ... lei, de la paragraful III. 1.1.7. - Cheltuieli și venituri înregistrate prin contul 408 - fără documente justificative. Menționăm ca în cursul lunii iunie 2014, aceste anexe au fost confirmate de d-na. ... , manager financiar al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. la acea dată, nesemnându-se la acea data nicio eroare.

Aceeași suma a fost scoasă și din situația similară privind anul 2007.

În prezentul raport de inspecția fiscală, la paragraful III. 1.1.7 și în anexele nr. 57, 58, 91 și 92 au fost efectuate corecțiile de rigoare.”

În contestația formulată petenta arată că în declarația 101 aferentă anului 2007, suma de ... lei, reprezentând „alte cheltuieli nedeductibile” are în componență suma de ... de lei, sumă care la rândul ei are în componență sumele de ... lei și ... lei, sumele respective fiind luate în calcul de petentă la stabilirea impozitului pe profit pentru anul 2007, fără însă să probeze aceste afirmații.

Aceste susțineri au fost analizate de organele de inspecție fiscală conform Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... /12.06.2015, rezultând că din declarația 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2007 și din niciun alt document sau fișier pus la dispoziție, nu se poate identifica faptul că suma de ... lei a fost luată de către petentă în calcul la stabilirea impozitului pe profit.

Mai mult, în condițiile în care această sumă nu a fost constatată ca deficiență nici în anul 2006 și nici în anul 2007, situația fiscală fiind cea stabilită de petentă conform declarației 101, solicitarea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

**b) În ceea ce privește susținerea petentei conform căreia pentru anul 2007 a fost tratată ca deficiență înregistrarea fără document justificativ în contul 408 a unor *cheltuieli din data de 31.03.2007 deși acestea ar reprezenta în fapt corecții ale înregistrărilor inițiale de la 31.12.2006* (fiind anexate înregistrări din SAP la 31.12.2006 și 31.03.2007), se rețin următoarele:**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că înregistrările din data de 31.03.2007 nu au la bază un document justificativ și în consecință, cheltuielile astfel înregistrate au fost tratate ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pentru anul 2007, conform prevederilor legale aplicabile în materia înregistrărilor contabile.

Referitor la înregistrările contabile din data de 31.12.2006 invocate de petenta, se reține că acestea reprezintă în fapt stornări ale unor provizioane constituite anterior, sumele în cauză putând fi identificate în Anexa nr. 92 la RIF, având specificația „stornare provizion”.

Ca și principiu contabil, stornarea reprezintă anularea unei înregistrări anterioare și prin urmare, stornările din decembrie 2006 nu pot reprezenta anularea unor înregistrări din martie 2007 (ulterioare), motiv pentru solicitarea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

**c) În ceea ce privește susținerea petentei referitor la suma de ... lei de a accepta această sumă ca o *diminuare a cheltuielilor nedeductibile pentru anul 2009 deoarece la data de 16.03.2009, prin nota contabilă ... a stornat înregistrarea* stabilită ca deficiență de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că la calculul impozitului pe profit, petenta a utilizat un mecanism de identificare a provizioanelor constituite și/sau reluate, marcând fiecare înregistrare de acest fel (provizioane) cu abrevierile „PC” pentru provizioanele constituite, respectiv „PU” pentru provizioanele anulate.

Din declarația privind impozitul pe profit anual se constată că la rândul 30 este preluată suma rezultată din însumarea provizioanelor nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit (înregistrările marcate cu PC sau PU).

La identificarea înregistrărilor de venituri și cheltuieli în contul 408, organele de inspecție fiscală nu au reținut ca deficiențe înregistrările care aveau atribuite coduri PC sau PU, cheltuiala în sumă de ... lei, înregistrată de petentă la 31.12.2008 cu nota nr.... , identificată de organele de inspecție fiscală nu avea atribuit niciunul dintre codurile „PC” sau „PU” și a fost înregistrată de petentă pe baza unei note contabile, fără alt document justificativ, petenta tratând-o ca deductibilă la calculul impozitului pe profit.

Or, așa cum s-a arătat în cele ce preced deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să

facă dovada efectuării operațiunii, nota contabilă neconstituind document justificativ care să determine posibilitatea legală de a deduce (scădea) din masa profitului impozabil cheltuieli.

Astfel, în baza prevederilor art. 21. alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003. organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au tratat această cheltuială ca fiind nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

Înregistrarea contabilă prezentată de societate (nota .../16.03.2009) în anexa nr. 2.1.5.2 la contestație reprezintă în fapt stornarea notei nr. ./16.03.2009 și nu așa cum eronat afirmă petenta, stornarea înregistrării din decembrie 2008. În fapt, notele contabile ./16.03.2009 și .../16.03.2009 se anulează reciproc în aceeași zi.

Stornarea invocată de petentă este în fapt înregistrată printr-o altă notă contabilă, respectiv nota .../31.03.2009.

Toate cele trei înregistrări din luna martie 2009, respectiv .../16.03.2009, 33002953/16.03.2009 și .../31.03.2009 au atribuite coduri PC sau PU după caz și au fost luate în considerare de către petentă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009.

Pentru motivele mai sus prezentate, solicitarea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

*d) În ceea ce privește susținerile petentei referitor la înregistrările nejustificate de venituri și cheltuieli în contul 408 din anul 2009, prezentate în anexa nr. 63 la RIF, se rețin următoarele:*

În contestația formulată, petenta susține la pagina 42 că o parte din sumele constatate de organele fiscale ca deficiențe (contul 624 cu suma de ... lei, contul 628 cu suma de ... lei și contul ... 5 cu suma de .... lei), au fost corectate de aceasta la data de 01.04.2010, anexând în acest sens înregistrările contabile în cauză. Astfel în opinia sa, deoarece pentru anul 2010 organele de inspecție fiscală nu au făcut nicio ajustare, pentru aceste sume nu s-a aplicat un tratament unitar.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- încă din luna iulie 2013, organele de inspecție fiscală au confruntat cu reprezentanții petentei situația acestor înregistrări;

- plecând de la fișa contului 408, au fost eliminate înregistrările succesive cu semnul plus și cu semnul minus (înregistrări care se anulau) și înregistrările marcate cu PC sau PU în fișierele de calcul a impozitului pe profit (această modalitate de lucru a fost convenită cu petenta, în vederea identificării cât mai exacte a deficiențelor);

- toate tabelele cu înregistrările în contul 408 pentru anii 2006, 2007, 2008 și 2009 au fost confirmate de managerul financiar al petentei – în anexa nr. 8 la RIF este redată corespondența prin e-mail cu d-na. ... referitoare la aceste înregistrări;

- în anexa nr. 9 la RIF, se regăsește tabelul transmis de d-na. ... prin e-mail la data de 09.09.2013 cuprinzând înregistrările în contul 408 din luna decembrie 2009, cu adnotările acesteia privind deductibilitatea cheltuielilor; se poate constata din tabel faptul că pentru cele trei sume, d-na. ... nu a avut obiecțiuni;

- la data de 25.09.2014, organele de inspecție fiscală au transmis prin e-mail petentei (anexa nr. 10 la RIF) un proiect de raport de inspecție fiscală cuprinzând toate constatările de la capitolul III, inclusiv cele referitoare la veniturile și cheltuielile înregistrate nejustificat în contul 408 pentru anul 2009.

- la data de 17.12.2014, la sediul petentei, echipa de inspecție fiscală a avut o întâlnire cu reprezentanții societății, fiind reluate constatările organelor de inspecție fiscală. Au fost puse la dispoziția contribuabilului mai multe anexe cu deficiențele, inclusiv anexa nr. 91 reprezentând centralizatorul deficiențelor, din acest centralizator putându-se identifica încă o dată sumele, precum și faptul că pentru această speță nu au fost stabilite deficiențe aferent anului 2010. Reprezentanții petentei nu au semnalat organelor de inspecție fiscală faptul că cele trei înregistrări din luna decembrie 2009 au fost stornate de petentă în aprilie 2010; deficiențele identificate de organele de inspecție fiscală au mai fost discutate cu reprezentanții contribuabilului și la următoarele întâlniri cu aceștia, avute la sediul societății: (08.12.2014. 22.12.2014 și 05.02.2015). Nici cu aceste ocazii, reprezentanții societății nu au semnalat organelor de inspecție fiscală faptul că cele trei înregistrări din luna decembrie 2009 au fost stornate de contribuabil în aprilie 2010;

- la data de 25.02.2015, i-a fost transmis petentei proiectul de Raport de Inspecție Fiscală, însoțit de absolut toate anexele. Nici de această dată reprezentanții petentei nu au semnalat organelor de inspecție fiscală faptul că cele trei înregistrări din luna decembrie 2009 au fost stornate de către aceasta în aprilie 2010;

- la data de 06.03.2015, la sediul societății verificate a avut loc discuția finală, conform prevederilor Codului de Procedură Fiscală. Nici de această dată reprezentanții petentei nu au semnalat organelor de inspecție fiscală faptul că cele trei înregistrări din luna decembrie 2009 au fost stornate de contribuabil în aprilie 2010;

- la data de 11.03.2015, prin punctul de vedere referitor la rezultatele inspecției fiscale, petenta semnalează doar eroarea privind suma de ... lei din anul 2006 (pct. a) al cap. 2.1.5.), fără însă a face referiri la aspectele referitoare la anii 2007, 2008, 2009 și 2010 prezentate mai sus;

Pe cale de consecință rezultă că deși petenta avea cunoștință din luna septembrie 2013 despre situația privind deficiențele referitoare la înregistrările în contul 408 în discuțiile cu organele de inspecție fiscală a arătat doar aspectul referitor la anul 2006, organele de inspecție însușindu-și observațiile petentei privind suma de ... lei din anul 2006.

Învederăm că în conformitate cu prevederile art. 10, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, „contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute” coroborat cu dispozițiile art. 105. alin. (8) din același act normativ, „la finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecție fiscală”, conform anexa nr. 195 la RIF reprezentantul petentei a declarat că „Am pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale și răspund de exactitatea, realitatea și legalitatea acestora.”

Astfel, având în vedere constatările din capitolul IV al RIF precum și ajustările privind dosarul prețurilor de transfer, toate deficiențele identificate la capitolul III au fost luate în considerare la efectuarea ajustărilor de cheltuieli pentru anul 2010, motiv pentru care admiterea contestației privind acest capăt de cerere ar fi fără efect fiscal, în condițiile în care la capitolul privind dosarul prețurilor de transfer au fost efectuate ajustări de cheltuieli prin metoda marjei nete, utilizându-se indicatorul de eficiență Rata Rentabilității Costurilor, orice diminuare a unei cheltuieli la capitolul III ar necesita o majorare cu aceeași valoare a cheltuielilor de ajustat, în vederea păstrării nivelului de rentabilitate.

Urmare completării depuse de petentă în considerarea dispozițiilor art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, organelor de inspecție fiscală li s-a transmis completarea contestației în vederea emiterii unui punct de vedere, acestea completând dosarul cauzei la data de 15.01.2016.

Referitor la cheltuielile nedeductibile stabilite de organele de inspecție pentru înregistrarea în contul 408 a unor cheltuieli fără document justificativ, la punctul nr. 3 din completarea contestației, petenta afirmă că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare o serie de înregistrări de stornare, operațiuni care ar anula cheltuielile înregistrate în contul 408 și în consecință, cel puțin de la data stornărilor, aceste cheltuieli ar fi trebuit să fie considerate „neimpozabile”.

Raportând susținerile petentei la starea de fapt consemnată în Raportul de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

- încă din luna iulie 2013, organele de inspecție fiscală au punctat cu reprezentanții petentei situația acestor înregistrări:

o astfel, pornind de la fișa contului 408, au fost eliminate înregistrările succesive cu semnul plus și cu semnul minus (înregistrări care se anulează) și înregistrările marcate cu PC sau PU în fișierele de calcul a impozitului pe profit. Această modalitate de lucru a fost convenită cu petenta, în vederea identificării cât mai exacte a tuturor aspectelor stării de fapt;

o toate tabelele cu înregistrările în contul 408 pentru anii 2006, 2007, 2008 și 2009 au fost confirmate de managerul financiar al petentei,

o în anexa nr. 8 la Referatul cu propunerile de soluționare a Contestație organele de inspecție fiscală au prezentat corespondența prin e-mail cu d-na. ... - manager financiar, referitoare la aceste înregistrări;

- la data de 25.09.2014, organele de inspecție fiscală au transmis prin e-mail petentei (anexa nr. 10 la Referatul cu propunerile de soluționare a contestației) un proiect de raport de inspecție fiscală cuprinzând toate constatările de la capitolul III, inclusiv cele referitoare la veniturile și cheltuielile înregistrate fără documente în contul 408, dar reprezentanții petentei nu au semnalat organelor de inspecție fiscală aspecte care să modifice aceste constatări;

- până la comunicarea Raportului de Inspecție Fiscală și a Deciziei de Impunere, echipa de inspecție fiscală a avut mai multe întâlniri cu reprezentanții petentei (08.12.2014, 17.12.2014, 22.12.2014 și 05.02.2015), ocazii cu care au fost discutate absolut toate aspectele constatate.

- la data de 11.03.2015, conform punctului de vedere referitor la rezultatele inspecției fiscale, petenta a semnalat doar eroarea privind suma de ... lei din anul 2006 (a se vedea Referatul cu propunerile de soluționare a Contestației), fără însă a face alte referiri la aspectele privind anii 2006, 2007, 2008, 2009 și 2010, prezentate în Contestație sau Completarea acesteia.

Referitor la situațiile prezentate de petentă la acest paragraf din Completarea contestației, se rețin următoarele:

**3.1.** Referitor cheltuiala în sumă de .... lei înregistrată de petentă în anul 2007, în contul 628 (pag. 1, poziția nr. 33 din anexa nr. ... la R.I.F.), petenta afirmă ca această sumă ar fi trebuit să fie tratată de organele de inspecție fiscală ca neimpozabilă la data stornării, respectiv la 28.02.2007.

Afirmațiile petentei conform cărora organele de inspecție fiscală „*au selectat doar tranzacțiile care i-au permis reîntregirea bazei de calcul a impozitului pe profit*”, nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, pentru motivele prezentate mai jos:

Cele două înregistrări contabile invocate de petentă, respectiv .../31.01.2007 și .../28.02.2007 sunt prezentate în tabelele nr. 1 și nr. 2 din anexa nr. 3 la Completări. În tabelul nr. 1 este prezentată înregistrarea inițială a cheltuielii, respectiv 628=408. În tabelul nr. 2, este prezentată stornarea înregistrării inițiale, respectiv 408=628.

Însă, la determinarea impozitului pe profit pentru anul 2007, S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a tratat (din punct de vedere fiscal) în mod diferit cele două înregistrări. Astfel, înregistrarea inițială a fost tratată ca o cheltuiala deductibilă fiscal, incluzând-o în sumele avute în vedere la determinarea cheltuielilor de protocol. (Conform anexei nr. 93 la R.I.F. rezulta că la un total de cheltuieli de protocol de ... lei, au fost determinate de către petentă cheltuieli nedeductibile de ... lei. Suma de .. lei include cheltuiala de ..lei înregistrată de petentă în 31.01.2007. În schimb, stornarea acestei cheltuieli de .. lei, respectiv nota contabilă ../28.02.2007, a fost tratată de petentă ca un venit neimpozabil (anulare a unui

provizion tratat inițial ca nedeductibil fiscal). În condițiile în care cheltuiala inițială ar fi fost tratată de petentă ca nedeductibilă la data înregistrării, tratarea stornării ca neimpozabilă ar fi fost corectă din punct de vedere fiscal).

Prin adresa nr. .../31.12.2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ../15.01.2015, DGAMC a precizat următoarele:

„Pentru o mai bună înțelegere a mecanismului de lucru utilizat de contribuabil, precizăm ca la determinarea profitului impozabil, societatea a utilizat un set de coduri atribuite fiecărei înregistrări contabile. Astfel, pentru provizioanele constituite, societatea a atribuit codul „pc”, în timp ce pentru stornarea acestora, a atribuit codul „pu”. Pentru cheltuielile de protocol, s-a atribuit codul „p”.

În tabelul nr. 3 din **anexa nr. 3** la prezentele Completări, la poziția nr. 1, se poate identifica nota contabilă ../31.01.2007 cu atributul „p”. În același tabel, la poziția nr. 2 se poate identifica nota contabilă ../28.02.2007, cu atributul „pu”.”

Pe cale de consecință, în considerarea celor prezentate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală au procedat conform prevederilor legale, tratând ca nedeductibilă fiscal cheltuiala inițială de .... lei din 31.01.2007.

**3.21.** Referitor cheltuielile în sumă totală de .. lei (.... lei + .... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + .... lei), înregistrate de petentă în luna iunie, anul 2009, în contul 628 (pag. 6, poziția nr. 36 din anexa nr. 63 la R.I.F.), petenta afirmă că aceste sume, tratate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile la 30.06.2009, ar fi trebuit considerate „neimpozabile” la data stornării, respectiv la data de 31.07.2009.

Cele două înregistrări contabile invocate de petentă, respectiv ../30.06.2009 și ../31.07.2009 sunt prezentate în tabelele nr. 1 și nr. 2 din **anexa nr. 4** la Completarea contestației.

În tabelul nr. 1 este prezentată înregistrarea inițială a cheltuielii, respectiv:  
628=408 .... lei

În tabelul nr. 2, este prezentată stornarea înregistrării inițiale, respectiv:  
628=408 minus .... lei.

În fapt, petenta a înregistrat la 30.06.2009 cheltuiala estimată (în total .... lei), considerând-o deductibilă fiscal (i s-a atribuit codul „d”) la calculul impozitului pe profit, deși nu deținea o factură emisă de furnizor pentru aceste servicii.

La 31.07.2009, petenta a stornat înregistrarea inițială, atribuindu-i codul „pu”.

În consecință, petenta a diminuat profitul impozabil al anului 2009 cu suma de .... lei; în fapt, înregistrarea inițială ar fi trebuit considerată cu atribut „pc”.

În tabelul nr. 3 prezentat în anexa nr. 4 la completarea contestației, sunt prezentate extrase din calculul impozitului pe profit pentru anul 2009, astfel:

- o la poziția nr. 1 este înregistrarea inițială din 30.06.2009;
- o la poziția nr. 2 este stornarea înregistrată la 31.07.2009.



Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat conform prevederilor legale, tratând ca nedeductibilă fiscal înregistrarea inițială din data de 30.06.2009 ca fiind în drept nedeductibilă fiscal.

Suma de minus .... lei, aferentă înregistrării contabile .../31.07.2009 nu a fost reținută ca deficiență de organele de inspecție fiscală, așa cum se poate constata din anexa nr. 63 la RIF, astfel afirmațiile petentei privind aceste tranzacții sunt neîntemeiate.

**3.18.** Referitor cheltuielile în suma de .... lei, înregistrate de petentă în luna septembrie, anul 2008, în contul 628 (pag. 8, poziția nr. 23 din anexa nr. 61 la R.I.F.), petenta afirmă că această sumă, tratată de organele de inspecție fiscală ca nedeductibilă la 30.09.2008, ar fi trebuit considerată „neimpozabilă” la data stornării, respectiv la data de 31.10.2008.

Față se susținerile petentei arătăm că cele două înregistrări contabile invocate de aceasta, respectiv .../30.06.2008 și .../31.10.2008 sunt prezentate în tabelele nr. 1 și nr. 2 din anexa nr. 5 la Completarea contestației.

În tabelul nr. 1 este prezentată înregistrarea inițială a cheltuielii, respectiv:  
628=408 ...lei.

În tabelul nr. 2, este prezentată stornarea înregistrării inițiale, respectiv:  
628=408 minus ... lei.

În fapt, petenta a înregistrat la 30.09.2008 cheltuiala estimată (..... lei), considerând-o deductibilă fiscal (i s-a atribuit codul „d”) la calculul impozitului pe profit, deși nu deținea o factură emisă de furnizor pentru aceste servicii (management fee).

La 31.10.2008, petenta a stornat înregistrarea inițială, atribuindu-i codul „pu”.

În consecință, petenta a diminuat profitul impozabil al anului 2008 cu suma de .... lei; în fapt, înregistrarea inițială ar fi trebuit considerată cu atribut „pc”.

În tabelul nr. 3 prezentat în anexa nr. 5 la Completare, sunt prezentate extrase din calculul impozitului pe profit pentru anul 2008 astfel:

o la poziția nr. 1 este înregistrarea inițială din 30.09.2008;

o la poziția nr. 2 este stornarea înregistrată la 31.10.2008.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală au procedat conform prevederilor legale, tratând ca nedeductibilă fiscal înregistrarea inițială din data de 30.09.2008 ca fiind în drept nedeductibilă fiscal.

Suma de minus .... lei, aferentă înregistrării contabile .../31.10.2008 nu a fost reținută ca deficiență de organele de inspecție fiscală, așa cum se poate constata din anexa nr. 61 la RIF, motiv pentru care afirmațiile petentei privind aceste tranzacții sunt neîntemeiate.

**3.16.** Referitor cheltuielile în sumă de .... lei, înregistrate de petentă în luna septembrie, anul 2008, în contul 628 (pag. 8, poziția nr. 27 din anexa nr. 61 la R.I.F.), petenta afirmă că această sumă, tratată de organele de inspecție fiscală ca

nedeductibila la 30.09.2008, ar fi trebuit considerata „neimpozabilă” la data stornării, respectiv la data de 31.10.2008.

Cele două înregistrări contabile invocate de petentă, respectiv .../30.06.2008 și .../31.10.2008 sunt prezentate în tabelele nr. 1 și nr. 2 din anexa nr. 6 la Completare.

În tabelul nr. 1 este prezentată înregistrarea inițială a cheltuielii, respectiv:  
628=408 .. lei

În tabelul nr. 2, este prezentată stornarea înregistrării inițiale, respectiv:  
628=408 minus .... lei

În fapt, societatea a înregistrat la 30.09.2008 cheltuiala estimată (... lei), considerând-o deductibilă fiscal (i s-a atribuit codul „d”) la calculul impozitului pe profit, deși nu deținea o factură emisă de furnizor pentru aceste servicii (management fee).

La 31.10.2008, petenta a stornat înregistrarea inițială, atribuindu-i codul „pu”.

În consecință, petenta a diminuat profitul impozabil al anului 2008 cu suma de .... lei; în fapt, înregistrarea inițială ar fi trebuit considerată cu atribut „pc”.

În tabelul nr. 3 prezentat în anexa nr. 6 la Completare, sunt prezentate extrase din calculul impozitului pe profit pentru anul 2008 astfel:

o la poziția nr. 1 este înregistrarea inițială din 30.09.2008;

o la poziția nr. 2 este stornarea înregistrată la 31.10.2008;

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat conform prevederilor legale, tratând ca nedeductibilă fiscal înregistrarea inițială din data de 30.09.2008 ca fiind nedeductibilă fiscal.

Suma de minus .... lei, aferentă înregistrării contabile .../31.10.2008 nu a fost reținută ca deficiență de organele de inspecție fiscală, așa cum se poate constata din anexa nr. 61 la RIF, motiv pentru care afirmațiile petentei privind aceste tranzacții sunt neîntemeiate.

**3.20.** Referitor cheltuielile în sumă totală de .... lei (... lei + .... lei), înregistrate de petentă în luna octombrie, anul 2009, în contul 624 (pag. 7, poziția nr. 44 din anexa nr. 63 la R.I.F.), petenta afirmă ca aceste sume, tratate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile la 31.10.2009, ar fi trebuit considerate „neimpozabile” la data stornării, respectiv la data de 01.11.2009.

Cele două înregistrări contabile invocate de petentă, respectiv .../31.10.2009 și .../01.11.2009 sunt prezentate în tabelele nr. 1 și nr. 2 din anexa nr. 7 la Completarea contestației.

În tabelul nr. 1 este prezentată înregistrarea inițială a cheltuielii, respectiv:  
624=408 ... lei.

624=408 .... lei.

În tabelul nr. 2, este prezentată stornarea înregistrării inițiale, respectiv:  
408=624 ... lei.

408=624 ... lei.

În fapt, petenta a înregistrat la 31.10.2009 cheltuiala estimată (în total .... lei), considerând-o deductibilă fiscal (i s-a atribuit codul „d”) la calculul impozitului pe profit, deși nu deținea o factură emisă de furnizor pentru aceste servicii.

La 01.11.2009, petenta a stornat înregistrarea inițială, atribuindu-i codul „pu”.

În consecință, petenta a diminuat profitul impozabil al anului 2009 cu suma totală de .... lei; în fapt, înregistrările inițiale ar fi trebuit considerate cu atribut „pc”.

În tabelul nr. 3 prezentat în anexa nr. 7 la Completare, sunt prezentate extrase din calculul impozitului pe profit pentru anul 2009 astfel:

o la poziția nr. 1 este înregistrarea inițială din 31.10.2009;

o la poziția nr. 2 este stornarea înregistrată la 01.11.2009;

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală au procedat conform prevederilor legale, tratând ca nedeductibile fiscal înregistrările inițiale din data de 31.10.2009 ca fiind în drept nedeductibile fiscal.

Suma totală de .... lei, aferentă înregistrării contabile .../01.11.2009 nu a fost reținută ca deficiență de organele de inspecție fiscală, așa cum se poate constata din anexa nr. 63 la RIF.

În concluzie, afirmațiile petentei privind aceste tranzacții sunt neîntemeiate.

**3.15.** Referitor cheltuielile în sumă de .... lei, înregistrate de petentă în luna august, anul 2009, în contul 624 (pag. 7, poziția nr. 29 din anexa nr. 63 la R.I.F.), petenta afirmă ca această sumă, tratată de organele de inspecție fiscală ca nedeductibilă la 31.08.2009, ar fi trebuit considerată „neimpozabila” la data stornării, respectiv la data de 01.09.2009.

În fapt, în luna august 2009, suma de .... lei, apare înregistrată de trei ori, la pozițiile 21, 28 și 29 de la pag. 7 a anexei nr. 63 la R.I.F, de doua ori cu semnul plus și o data cu semnul minus.

Aceste înregistrări, respectiv .../31.08.209, .../31.08.2009 și .../31.08.2009 sunt prezentate în tabelul nr. 1 din anexa nr. 8 la Completarea contestației.

624 = 408 ... lei

408 = 624 ... lei

624 = 408 ... lei

În luna septembrie 2009, petenta a stornat aceste înregistrări prin notele contabile ./01.09.2009, ./01.09.2009 și .../01.09.2009, prezentate în tabelul nr. 2 din anexa nr. 8 la Completare.

408 = 624 ... lei

624 = 408 ... lei

408 = 624 .... lei

În fapt, petenta a înregistrat la 31.08.2009 cheltuiala estimată (.... lei), considerând-o deductibilă fiscal (i s-a atribuit codul „d”) la calculul impozitului pe

profit, deși nu deținea o factură emisă de furnizor pentru aceste servicii (management fee).

La 01.09.2009, petenta a stornat înregistrările inițiale, atribuindu-le codul „pu”. În consecință, petenta a diminuat profitul impozabil al anului 2009 cu suma de .... lei; în fapt, înregistrările inițiale ar fi trebuit considerate cu atribut „pc”.

În tabelul nr. 3 prezentat în anexa nr. 8 la Completare, sunt prezentate extrase din calculul impozitului pe profit pentru anul 2009, astfel:

o la pozițiile nr. 1, 2 și 3 sunt înregistrările inițiale din 31.08.2009;

o la pozițiile nr. 4, 5 și 6 sunt stornările înregistrate la 01.09.2009;

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat conform prevederilor legale, tratând înregistrările inițiale din data de 31.08.2009 ca fiind în drept nedeductibile fiscal.

Stornările din data de 01.09.2009 lei, aferente înregistrărilor contabile ..../01.09.2009, ..../01.09.2009 și ..../01.09.2009 nu au fost reținute ca deficiențe de organele de inspecție fiscală, așa cum se poate constata din anexa nr. 63 la RIF.

În concluzie, afirmațiile petentei privind aceste tranzacții sunt neîntemeiate.

**3.17.** Referitor cheltuielile în sumă de ... lei, înregistrate de petentă în luna septembrie, anul 2008, în contul 628 (pag. 8, poziția nr. 25 din anexa nr. 61 la R.I.F.), petenta afirmă că această sumă, tratată de organele de inspecție fiscală ca nedeductibilă la 30.09.2008, ar fi trebuit considerată „neimpozabilă” la data stornării, respectiv la data de 31.10.2008.

Cele două înregistrări contabile invocate de petentă, respectiv .../30.06.2008 și .../31.10.2008 sunt prezentate în tabelele nr. 1 și nr. 2 din anexa nr. 9 la Completarea contestației.

În tabelul nr. 1 este prezentată înregistrarea inițială a cheltuielii, respectiv:  
628=408 ... lei.

În tabelul nr. 2, este prezentată stornarea înregistrării inițiale, respectiv:  
628=408 minus .... lei.

În fapt, petenta a înregistrat la 30.09.2008 cheltuiala estimată (.... lei), considerând-o deductibilă fiscal (i s-a atribuit codul „d”) la calculul impozitului pe profit, deși nu deținea o factură emisă de furnizor pentru aceste servicii (management fee).

La 31.10.2008, societatea a stornat înregistrarea inițială, atribuindu-i codul „pu”.

În consecință, petenta a diminuat profitul impozabil al anului 2008 cu suma de ....1 lei. În fapt, înregistrarea inițială ar fi trebuit considerată cu atribut „pc”.

În tabelul nr. 3 prezentat în anexa nr. 9 la Completarea contestației, sunt prezentate extrase din calculul impozitului pe profit pentru anul 2008, astfel:

o la poziția nr. 1 este înregistrarea inițială din 30.09.2008;

o la poziția nr. 2 este stornarea înregistrată la 31.10.2008;

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat conform prevederilor legale, tratând ca nedeductibilă fiscal înregistrarea inițială din data de 30.09.2008 ca fiind în drept nedeductibilă fiscal.

Suma de minus ... lei, aferentă înregistrării contabile 33002300/31.10.2008 nu a fost reținută ca deficiență de organele de inspecție fiscală, așa cum se poate constata din anexa nr. 61 la RIF.

În concluzie, afirmațiile petentei privind aceste tranzacții sunt neîntemeiate.

Învederăm petentei că pentru analiza observațiilor sale din Completarea contestației s-au avut în vedere operațiuni privind sume în cuantum de peste .... lei, care așa cum s-a demonstrat în cele ce preced nu confirmă afirmațiile petentei.

### **2.1.6. Refuzuri calitative**

În fapt, în perioada mai 2006 - septembrie 2010, petenta a stornat venituri în valoare de ... lei, realizate din livrarea unor bunuri către clienți, pe motiv că reprezintă refuzuri calitative.

Organele de inspecție fiscală au recalculat baza impozabilă cu suma stornată pe motiv că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.21 alin.4 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 19

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”,*

iar potrivit art.21 alin.4 lit.c) din același act normativ

- forma în vigoare în perioada 01.01.2006 – 03.08.2006, respectiv:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

*c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI;”*

- forma în vigoare din 04.08.2006, astfel cum a fost modificată de Legea nr. 343/2006, respectiv:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

*c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care*

*nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”*

Față de prevederilor legale de mai sus se reține ca petenta a stornat veniturile realizate din livrarea unor bunuri către clienți, ce intră în calculul bazei impozabile a impozitului pe profit, aceste stornări nefiind acceptate de organele de inspecție fiscală pe motiv că societatea nu a prezentat documente justificative.

Având în vedere faptul că potrivit reglementărilor legale citate mai sus petenta putea considera stornările de venituri în sumă de ... lei ca reprezentând cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, numai în condițiile în care bunurile în cauză ar fi fost returnate, respectiv petenta să dețină contracte de asigurare pentru aceste bunuri, dar în situația în care petenta nici la momentul efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în motivarea contestației nu a făcut dovada cu documente că deține contracte de asigurare pentru bunurile livrate unor clienți, se reține că suma de ... lei nu reprezintă cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei nici la data înregistrării facturilor de stornare și nici ulterior, S.C. X România S.R.L. nu a regularizat costurile înregistrate cu producerea bunurilor în cauză. În consecință, pentru aceste produse, petenta a înregistrat o serie de costuri (materii prime, materiale, utilități, salarii, transport, etc.) care nu mai au în contrapartidă venituri.

Nici la momentul efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației petenta nu a prezentat o determinare clară și precisă a valorii costurilor angajate pentru producerea și livrarea bunurilor în cauză.

Având în vedere cele de mai sus, în baza prevederilor art. 19, art. 21, alin. (1), art. 21, alin. (4), lit. c) și art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, precum și ale pct. 41-42, din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin H.G. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, rezultă ca bunurile în cauza (nereturnate) sunt lipsă în gestiune.

În consecință, în mod corect și legal a fost reîntregită baza de calcul a impozitului pe profit pentru perioada 2006-2010 cu valoarea veniturilor stornate, costul bunurilor lipsă în gestiune fiind asimilat cu valoarea veniturilor stornate pentru refuzuri calitative.

Referitor la susținerile petentei de la lit. a) – d) al prezentului punct, se rețin următoarele:

a) În ceea ce privește susținerea petentei conform căreia organele de inspecție fiscală nu au procedat corect la reîntregirea bazei de calcul a impozitului

pe profit în ceea ce privește pozițiile nr. 16 și 17 din anexa nr. 81 la RIF, făcând trimitere la faptul că la precedentă acțiune de inspecție fiscală (privind T.V.A. pentru aceeași perioadă), organele de inspecție au tratat aceeași problemă în mod diferit, argumentația petentei nu este relevantă pentru următoarele motive:

Petenta afirmă că la verificarea privind T.V.A. organele de inspecție fiscală au stabilit ca bază de impunere pentru T.V.A. doar contravaloarea bunurilor nereturnate, în timp ce la inspecția fiscală privind impozitul pe profit, baza de calcul a impozitului pe profit a fost reîntregită cu întreaga valoare a stornărilor.

În consecință, petenta solicită ca în ceea ce privește operațiunile în cauză (pozițiile 16 și 17 din anexa nr. 81 la RIF), baza de calcul a impozitului pe profit să fie reîntregită cu valoarea de .... lei, calculată ca diferență între valoarea veniturilor stornate și valoarea bazei de calcul a T.V.A. stabilite suplimentar (... + ... - ... -... .. = ... ).

În cele ce urmează redăm cronologic operațiunile referitoare la această situație:

- o S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a emis către clientul V AG factura nr. .../18.05.2010 pentru cantitatea de .... bucăți v cod ... , în valoare totală de ... EURO, respectiv .... EURO/bucată:

- o S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a emis către clientul V AG factura nr. .../18.05.2010 pentru cantitatea de ... bucăți v cod ... , în valoare totală de ... EURO, respectiv ... EURO/bucată;

- o bunurile au fost livrate beneficiarului cu transportatorul TPI la data de 18.05.2010. Expediția s-a efectuat pentru bunurile aferente facturilor ....., ... și .... din 18.05.2010;

- o o parte din bunurile livrate au fost refuzate de client pentru probleme de calitate și returnate producătorului, respectiv S.C. X ROMÂNIA S.R.L.;

- o pentru v le refuzate de client și returnate, S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a emis facturi de corecție cu mențiunea „diferență cantitativă” după cum urmează:

- cu documentul „Notă de Credit” nr. ... /16.06.2010, S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a stornat cantitatea de una bucată volan aferentă facturii nr. .../18.05.2010, cu valoarea de .... EURO; pe baza procesului verbal de retur din data de 25.03.2011, reprezentanții petenei au justificat faptul că stornarea în cauză se referă la cantitatea de ... bucăți v ; astfel deși au fost refuzate și returnate ... de v din cele .... livrate, stornarea s-a efectuat pentru întreaga sumă facturată inițial, în condițiile în care ... de bucăți v au rămas la client;

- cu documentul „Notă de Credit” nr. ... /22.06.2010, S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a stornat cantitatea de una bucată volan aferentă facturii nr. .../18.05.2010, cu valoarea de .... EURO; pe baza procesului verbal de retur din data de 25.03.2011, reprezentanții contribuabilului au justificat faptul că stornarea în cauză se referă la cantitatea de ... bucăți v ; astfel deși au fost refuzate și returnate ... de v din cele .... livrate, stornarea s-a efectuat pentru o valoare mai mare decât valoarea facturată inițial, în condițiile în care

.... de bucăți v au rămas la client:

o bunurile returnate au fost transportate de S.C. PFS.R.L. și recepționate de S.C. X ROMÂNIA S.R.L. la data de 14.03.2011

o în evidența contabilă a S.C. X ROMÂNIA S.R.L. operațiunile de stornare au fost înregistrate după cum urmează:

■ cu factura ... /16.06.2010 au fost diminuate veniturile din contul 701 cu valoarea de ... lei;

■ cu factura ... /22.06.2010 au fost diminuate veniturile din contul 701 cu valoarea de ... lei;

■ nu au fost înregistrate regularizări/retratări de costuri aferente producției v lor returnate de client;

În ceea ce privește impozitul pe profit, operațiunile de stornare de venituri identificate cu ocazia inspecției fiscale, implică următoarele aspecte:

- fabricarea și transportul bunurilor în cauză a generat la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. o serie de costuri cu materia primă, materiale, salarii, transport, amortizare, etc.;

- în același timp, petenta a stornat veniturile aferente acestora, chiar mai mult decât valorile facturate inițial. În consecință, costurile înregistrate, nu au corespondent în veniturile impozabile;

- bunurile care au rămas la client (128 + 288 de bucăți), au regimul unor bunuri lipsă în gestiune;

- bunurile returnate (320 + 1.440 de bucăți), au regimul unor bunuri degradate, având în vedere faptul că ele au fost refuzate pe motive de calitate de către client;

- așa cum a fost prezentat și în Raportul de Inspecție Fiscală F-MC ... /25.03.2015, aceste bunuri nu au fost imputate și totodată, pentru ele nu au fost încheiate contracte de asigurare;

Pe cale de consecință rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea profitului impozabil aferent anului 2010, fiind stabilite cheltuieli nedeductibile suplimentar în sumă de ... lei (pozițiile nr. 16,17 și 18 din anexa nr. 81 la RIF).

Învederăm că în situația în care petenta nu a furnizat o dovadă privind costul efectiv al bunurilor în cauză, costul bunurilor lipsă în gestiune a fost asimilat cu valoarea bunurilor stornate.

b) și c) În ceea ce privește susținerea petentei referitoare la reîntregirea bazei impozabile conform prevederilor art. 138, lit. b) din Codul Fiscal, învederăm că această prevedere se circumscrie capitolului privind taxa pe valoarea adăugată – Titlul VI și nu capitolului privind impozitul pe profit – Titlul II – care a făcut obiectul inspecției fiscale.



d) În ceea ce privește susținerea petentei conform căreia organele de inspecție fiscală nu au procedat corect la reîntregirea bazei de calcul a impozitului pe profit în ceea ce privește pozițiile nr. 13, 14 și 15 din anexa nr. 81 la RIF, solicitând diminuarea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei, reprezentând contravaloarea veniturilor stornate de societate pentru bunuri refuzate calitativ și returnate de client, argumentația petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei rezultă că situația este similară celei de la punctul a), referitor la bunurile refuzate calitativ și returnate de la client (degradate calitativ), bunuri pentru care S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a angajat costuri, fără a avea în contrapartidă venituri.

Referitor la afirmațiile petentei privind prevederile legale invocate în Raportul de Inspecție fiscală:

- susținerile petentei conform cărora nu sunt incidente prevederile art. **11 alin. (1)** din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*"ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

*(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."*

nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care petenta nu face dovada cu documente justificative a intrării în gestiune a bunurilor returnate de clienți pentru deficiențe calitative concomitent cu operațiunile de stornare a veniturilor, respectiv a faptului că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.21 alin.4 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în mod corect organele de inspecție fiscală au anulat operațiunea de stornare a veniturilor din vânzarea bunurilor în suma de ... lei și au reîncadrat aceste operațiuni în temeiul art. 11, citat mai sus.

Astfel prin măsura luată, organele de inspecție fiscală au restabilit situația de fapt fiscală în privința acestor operațiuni.

- invocarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor **art. 19 alin. (1)** din Codul fiscal a avut ca și rațiune sublinierea modalității de calcul a impozitului pe profit, conform voinței legiuitorului;

- referitor la inaplicabilitatea **art. 21 alin. (1)** din Codul fiscal în cazul stornării unor livrări de produse care nu mai corespund din punct de vedere calitativ sau în cazul stabilirii unor bunuri ca fiind lipsă din gestiune, aceasta solicitare nu este întemeiată în condițiile în care petenta nu are venituri impozabile (deoarece au fost stornate) în contrapartidă cu costurile angajate pentru producerea bunurilor în cauză;

- referitor la invocarea dispozițiilor **art. 21 alin. (4). lit. (c)** din Codul fiscal, învederăm că petenta denaturează starea de fapt referindu-se doar la bunurile lipsă în gestiune, nu și la cele degradate calitativ;

- referitor la mențiunea privind secțiunea III.1.1.9 din raportul de Inspecție Fiscală și conținutul art. 21. alin. (4), lit. c) din anul 2006:

- secțiunea **III. 1.1.9** din Raportul de Inspecție Fiscală se referă la refuzuri calitative pentru anul 2006;

- petenta nu a atacat în cuprinsul contestației constatările din anul 2006, neindicând vreo sumă pentru anul 2006 cu care organele de inspecție fiscală să fi reîntregit baza de calcul la acest an fiscal, în afara cadrului legal;

- în ceea ce privește conținutul art. 21, alin. (4), lit. c), fiscală precizăm următoarele:

- articolul de lege invocat reprezintă temei legal pentru mai multe constatări referitoare la impozitul pe profit din toată perioada verificată, respectiv 2006-2010;

- fraza citată de petenta nu are relevanță asupra constatărilor organelor de inspecție fiscală, în timp ce restul articolului, partea care are relevanță în speța de față, ambele citate în preambulul pct. 2.1.6., are același conținut pe toată perioada verificată.

Mai mult, în ipoteza în care s-a stabilit irevocabil conform **Sentinței civile nr. ...** pronunțată de Curtea de Apel Timișoara la data de 31.01.2014 în Dosar nr. ... /... /2012 și **Deciziei nr. ... din 24.03.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție**, că petenta nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor operațiuni deoarece nu deține mijloace de probă care să demonstreze că acestea s-au realizat în scopul operațiunilor taxabile din sfera TVA (în legătură cu care petenta este înregistrată în scopuri de TVA conform Titlului VI din Codul Fiscal, pentru realizarea obiectului sau de activitate), admiterea în prezenta cauză dedusă judecății a pretențiilor petentei ca aceasta să diminueze profitul său impozabil cu suma care face obiectul prezentului capăt de cerere ca și cum această cheltuială ar fi contribuit la realizarea obiectului său de activitate, generând venituri impozabile (conform Titlului II din Codul Fiscal) ar conduce la o contrarietate în calificarea acestor operațiuni între prezenta și hotărârile celor două instanțe de control judiciar (care ar putea determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice).

Prin Sentința civilă nr. 32/2014 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara instanța a statuat că „Reclamanta nu a făcut dovada cu documente că bunurile în privința cărora s-au stornat facturile prezentau degradări calitative și nici dovada distrugerii bunurilor și neintrării acestora în circuitul economic.

Curtea acceptă că soluția returnării bunurilor ar fi putut fi neeconomicoasă pentru reclamantă prin prisma costurilor de transport, însă reclamanta nu a

prezentat dovezi din care să rezulte că beneficiarul mărfii ar fi distrus el însuși bunurile și nu le-ar fi introdus astfel în circuitul economic.

Prin urmare, solicitarea reclamantei de anulare a actelor administrativ fiscale vizând TVA-ul aferent facturilor de stornare analizate urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.”.

### ***2.1.7. Casări reclasificate***

În fapt, în perioada verificată petenta a înregistrat în contabilitate scoaterea din funcțiune a unor mijloace fixe, neutilizate sau utilizate într-o foarte mică măsură.

Petenta a înregistrat în contabilitate această sumă ca fiind cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal în condițiile în care nu a făcut dovada îndeplinirii procedurilor legale privind casarea și fără ca din casarea acestora să rezulte bunuri, subansamble sau deșeuri valorificabile.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste operațiuni au avut ca finalitate diminuarea activului net contabil al petentei și diminuarea profitului impozabil cu suma de ... lei (paragrafele III.1.2.3, III.1.4.2 și III.1.5.2 din RIF).

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare astfel cum a fost explicat prin HG nr. 44/2004 privind Normele de Aplicare a Codului Fiscal:

- în perioada 01.01.2006 – 03.08.2006:

„Amortizarea fiscală

ART. 24

(...)

*(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată. Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii.*

*Norme metodologice:*

*71<sup>^</sup>5. În categoria unităților specializate, conform art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, se încadrează persoanele juridice care, potrivit obiectului de activitate, intermediaza înstrăinarea de proprietăți imobiliare și a altor mijloace fixe,*

departamentele specializate aflate în structura organizatorică a contribuabililor și alte unități cu activități similare.

Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale, din care se scad sumele rezultate în urma valorificării acestora.

Pentru determinarea valorii rămase neamortizate, în cazul mijloacelor fixe cu valoare contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea de intrare fiscală se includ și reevaluarile efectuate, potrivit legii, până la acea dată.

71<sup>6</sup>. În aplicarea prevederilor art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea de intrare incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin **casarea** unui mijloc fix se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.

71<sup>7</sup>. Cheltuielile cu amortizarea activelor necorporale aferente capitalului imobilizat, cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pe durata rămasă de amortizat, în baza valorii rămase neamortizate.”

- începând cu data de 04.08.2006 (astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 343/2006):

„Amortizarea fiscală

ART. 24

(...)

(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003 amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată.

*Norme metodologice:*

71<sup>5</sup>. Pentru determinarea valorii fiscale în cazul transferurilor terenurilor cu valoare contabilă, precum și pentru determinarea valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile evidențiate în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea de intrare fiscală se includ și reevaluarile efectuate, potrivit legii, până la acea dată.

*Pentru determinarea valorii fiscale a terenurilor, respectiv a valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile, vor fi luate în calcul și reevaluarile contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2007, precum și partea rămasă neamortizată din reevaluarile contabile efectuate în perioada 1 ianuarie 2004 - 31 decembrie 2006, evidențiate la data de 31 decembrie 2006. Nu se recuperează prin intermediul amortizării fiscale reevaluarile contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2004 la mijloacele fixe amortizabile care nu mai au valoare fiscală rămasă neamortizată la data reevaluării.*

*În cazul în care ulterior datei de 31 decembrie 2003 se efectuează reevaluări care determina o descreștere a valorii acestora se procedează la o scădere a rezervei din reevaluare în limita soldului creditor al rezervei, în ordinea descrescătoare înregistrării rezervei, iar valoarea fiscală a terenurilor și valoarea fiscală rămasă ne amortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculează corespunzător. În aceste situații, partea din rezerva din reevaluare care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile ale perioadei în care se efectuează operațiunile de reevaluare ulterioare datei de 31 decembrie 2003.*

*Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale. În valoarea de intrare fiscală se include și taxa pe valoarea adăugată devenită nedeductibilă, în conformitate cu prevederile Titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată".*

*71<sup>6</sup>. În aplicarea prevederilor art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea de intrare incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.*

*Prin casarea unui mijloc fix se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.*

*71<sup>7</sup>. Cheltuielile cu amortizarea activelor necorporale aferente capitalului imobilizat, cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pe durata rămasă de amortizat, în baza valorii rămase neamortizate."*

- din 01.01.2010 (astfel cum a fost modificat prin OUG nr. 109/2009):

„Amortizarea fiscală

ART. 24

(...)

*(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizată,*

pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată.

*Norme metodologice:*

71<sup>5</sup>. Pentru determinarea valorii fiscale în cazul transferurilor terenurilor cu valoare contabilă, precum și pentru determinarea valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile evidențiate în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniu se includ și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată.

Pentru determinarea valorii fiscale a terenurilor, respectiv a valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile, vor fi luate în calcul și reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2007, precum și partea rămasă neamortizată din reevaluările contabile efectuate în perioada 1 ianuarie 2004 - 31 decembrie 2006, evidențiate la data de 31 decembrie 2006. Nu se recuperează prin intermediul amortizării fiscale reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2004 la mijloacele fixe amortizabile care nu mai au valoare fiscală rămasă neamortizată la data reevaluării.

În cazul în care ulterior datei de 31 decembrie 2003 se efectuează reevaluări care determină o descreștere a valorii acestora se procedează la o scădere a rezervei din reevaluare în limita soldului creditor al rezervei, în ordinea descrescătoare înregistrării rezervei, iar valoarea fiscală a terenurilor și valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculează corespunzător. În aceste situații, partea din rezerva din reevaluare care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile ale perioadei în care se efectuează operațiunile de reevaluare ulterioare datei de 31 decembrie 2003.

Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea fiscală la data intrării în patrimoniu și valoarea amortizării fiscale. În valoarea fiscală la data intrării în patrimoniu se include și taxa pe valoarea adăugată devenită nedeductibilă, potrivit prevederilor titlului VI.

71<sup>6</sup>. În aplicarea prevederilor art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea fiscală incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin casarea unui mijloc fix se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.”

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile înregistrate cu casarea unui mijloc fix la valoarea de intrare incomplet amortizată este deductibilă numai dacă se face dovada că bunurile obținute din dezmembrarea acestuia, au fost valorificate prin unități specializate sau prin folosire în activitatea curentă a societății, ori în cazul de față petenta nu a făcut dovada cu mijloace de probă

reglementate de Codul de procedură fiscală, a scoaterii din folosință a bunurilor obținute din dezmembrarea acestor mijloace fixe și a valorificării părților componente obținute la dezmembrare.

Mai mult, în procesele verbale întocmite la scoaterea din funcțiune/casarea acestor active nu sunt consemnate modalitățile de casare, procesele tehnice de scoatere din funcțiune (demontare, tăiere, compactare, etc.) și nu s-a făcut dovada că aceste active (în întregime, pe părți componente sau sub formă de deșeuri rezultate din casare) au fost scoase din circuitul economic.

Petenta are obligația deținerii documentelor prin care să poată fi identificat același mijloc fix, atât în documentele de casare, cât și în documentele cu bunurile rezultate din dezmembrare și cele de valorificare a acestora.

Argumentul de care petenta se prevalează este că deși mijloacele fixe în cauză au fost achiziționate în vederea implementării și utilizării în procesul de producție, acestea au fost ulterior casate pe motiv că „*nu mai puteau fi utilizate în condiții de siguranță*” și în consecință „*nemaifiind rentabile în exploatare din punct de vedere economic*”, astfel că toate costurile înregistrate cu casarea acestor mijloace fixe (valoarea neamortizată a acestora) reprezintă cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Referitor la motivația petentei, aceasta nu poate fi luată în considerare în împrejurarea în care chiar dacă mijloacele fixe nu mai puteau fi folosite în condiții de siguranță și rentabilitate, legiuitorul a definit casarea ca fiind o „operație de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului”, petenta conform documentelor existente la dosarul cauzei limitându-se doar la prezentarea Proceselor verbale de scoatere din funcțiune/casare, fără a deține alte documente din care să rezulte îndeplinirea operațiilor precizate de legiuitor ulterior casării propriu – zise (note de recepție cu părțile componente rezultate din dezmembrarea fiecărui mijloc fix casat în vederea valorificării lor și documente de valorificare a bunurilor obținute din dezmembrarea mijloacelor fixe casate).

Astfel, petenta a casat un număr de 9 mijloace fixe cu o valoare semnificativă, chiar în ziua în care au fost puse în funcțiune sau după o foarte scurtă perioadă de utilizare (10-15%), creându-se astfel o situație contradictorie prin faptul că în aceeași zi, în procesul verbal de punere în funcțiune este precizat că „mijlocul fix corespunde din punct de vedere tehnic și funcțional”, iar în procesul verbal de casare să arată că „*Mijloacele fixe din lista anexată sunt uzate din punct de vedere tehnic și/sau moral; au duratele de utilizare depășite; sunt deteriorate și nu se mai pot utiliza în condiții de siguranță*”; hotărârea efectuării casărilor în cauză a fost luată strict în baza unor decizii manageriale, fără a exista nicio justificare concretă sub aspect tehnic pentru această decizie.

Așa cum s-a precizat mai sus din casarea mijloacelor fixe în cauză nu au rezultat niciun fel de produse secundare/reziduale (nu au fost consemnate nici în procesele verbale de casare/scoatere din funcțiune și nici nu au fost înregistrate în

contabilitate: completat cu aspectul ca în perioadele respective, petenta nu a înregistrat nici venituri din valorificarea de fier vechi către societăți de profil) în condițiile în care aceste active erau construite din metal și cântăreau câteva tone fiecare.

Referitor la afirmația petentei conform căreia „valoarea activelor casate este nesemnificativă în comparație cu valoarea activelor deținute de Societate”, învederăm acesteia că o cheltuială de 1,2 milioane de lei este semnificativă la calculul impozitului pe profit, indiferent de valoarea totală a activelor deținute; mai mult din lecturarea normelor legale incidente nu rezultă nicio limită a „valorii” activelor casate care să-i confere petentei dreptul de a nu respecta voința legiuitorului în cazul casării - scoaterea din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.

Cele două facturi prezentate de petentă în anexa nr. 3 la completarea contestației, pentru a demonstra vânzarea deșeurilor de fier vechi nu justifică valorificarea bunurilor rezultate din casarea mijloacelor fixe, în condițiile în care acestea nu conțin nicio referire la sursa deșeurilor vândute către compania SC. REMAT S.A. și nici nu sunt însoțite de alte documente complementare care să probeze că deșeurile vândute conform acestor două facturi provin din casarea mijloacelor fixe în discuție.

Cantitățile de fier vechi vândute conform celor două facturi (... kg + ... kg), sunt nesemnificative față de cantitățile de fier vechi care ar fi trebuit să rezulte din casarea mijloacelor fixe în cauză, în situația în care conform anexri nr. 38 la RIF privind analiza documentelor de achiziție, doar două din cele cinci mijloace fixe în cauză cântăreau 4.393 kg, respectiv 3.328,5 kg.

Mai mult, așa cum se poate observa din - tabelul întocmit de petentă (anexa nr. 1 la completarea contestației), în data de 31.03.2007, S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a casat un număr de 52 de mijloace fixe, din care cel puțin o parte se presupune că a generat cantități semnificative de deșeuri de fier. La 12.04.2007, petenta a mai casat rafturi metalice cu suportți, de la departamentul „Logistic SB”, operațiune care de asemenea ar fi trebuit să genereze deșeuri de fier vechi.

În concluzie, cele două facturi nu demonstrează scoaterea din circuitul economic a materialelor rezultate din casarea mijloacelor fixe în cauză, cântărind mai multe tone.

Învederăm petentei că asupra relevanței comparației între cantitatea vândută ca deșeuri fier și greutatea reală a mijloacelor fixe pretinse a fi casate s-a pronunțat și instanța supremă în cauza descrisă în cuprinsul Deciziei nr. ... /24.03.2015.

Mai mult, în ipoteza în care s-a stabilit irevocabil conform **Sentinței civile nr. ....** pronunțată de Curtea de Apel Timișoara la data de 31.01.2014 în Dosar nr.



... /... /2012 și **Deciziei nr. ... din 24.03.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție**, că petenta nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor operațiuni deoarece nu deține mijloace de probă care să demonstreze că acestea s-au realizat în scopul operațiunilor taxabile din sfera TVA (în legătură cu care petenta este înregistrată în scopuri de TVA conform Titlului VI din Codul Fiscal, pentru realizarea obiectului sau de activitate), admiterea în prezenta cauză dedusă judecării a pretențiilor petentei ca aceasta să diminueze profitul său impozabil cu suma de ... lei ca și cum această cheltuială ar fi contribuit la realizarea obiectului său de activitate, generând venituri impozabile (conform Titlului II din Codul Fiscal) ar conduce la o contrarietate în calificarea acestor operațiuni între prezenta și hotărârile celor două instanțe de control judiciar (care ar putea determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice).

Pe cale de consecință, având în vedere considerentele prezentate la pct. 2.1.1. – 2.1.7. solicitarea petentei de anulare a reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit pentru perioada 2006 – 2010, respectiv:

- la pct. 2.1.1. - anularea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit pentru anul 2006 pentru suma de ... lei
- la pct. 2.1.2. - anularea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma totală de ... lei
- la pct. 2.1.3. - anularea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit pentru perioada 2006-2010 pentru suma de ... lei
- la pct. 2.1.4. - anularea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit pentru perioada 2006-2010 pentru suma de ... ,... lei,
- la pct. 2.1.5. - anularea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit pentru perioada 2006-2010 pentru suma de ... ,... lei,
- la pct. 2.1.6. - anularea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit pentru perioada 2006-2010 pentru suma de ... lei
- la pct. 2.1.7. Casări reclasificate - anularea reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma totală ... lei),

se constată a fi lipsită de temei.

### ***2.1.8. Ajustări de prețuri de transfer aferente perioadei 2006 – 2010***

În fapt, tranzacțiile desfășurate de petentă în perioada supusa inspecției fiscale cu persoane juridice nerezidente care aparțin Grupului X reprezintă tranzacții între persoane afiliate.

Firma X AG din Germania (fostă X – P AG) are calitatea de asociat unic al persoanei juridice române SC X SRL, iar societatea verificată are relații de afaceri cu 25 de societăți afiliate din Grupul X , în principal societăți comerciale străine.

Având în vedere multitudinea relațiilor cu companii afiliate, precum și ponderea acestora raportat la volumul total al tranzacțiilor, în baza prevederilor art. 79, alin. (2) din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată,

cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au solicitat S.C. X ROMÂNIA S.R.L. punerea la dispoziție a dosarului prețurilor de transfer pentru perioada 2006-2010.

Urmare prezentării de către petentă a dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală, au identificat mai multe tipuri de activități retratate de petentă justificarea incompletă sau chiar nejustificarea determinării corecte a prețurilor de transfer.

În consecință, în baza prevederilor art. 2, alin. (2) din O.M.E.F. nr. 222/2008, a fost transmisă petentei o solicitare de completare a dosarului prețurilor de transfer (nr. ... /14.05.2012), completare prezentată de petentă la data de 02.07.2012.

Urmare analizării completării petentei, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza acesteia, prezentată detaliat în cap. IV.3 „Completarea inițială (prima completare) a Dosarului prețurilor de transfer, fiind constatate următoarele:

- valorile achizițiilor și livrărilor, structurate pe terți și afiliați, pe tipuri de activitate, în corelație cu evidența contabilă și cu situațiile financiare, sunt în continuare neclarificate, pentru unii dintre indicatorii utilizați în dosarul prețurilor de transfer, fiind prezentate în continuare valori diferite fără explicarea acestora;

- deși indicatorii cu valori diferite au fost precizați (în solicitarea de completare a dosarului) doar cu titlu de exemplificare, petenta s-a limitat să răspundă strict la aceștia, fără a se clarifica toate neconcordanțele;

- menținerea analizei activității de producție de v , împreună cu cea de producție de scule-matrițe;

- nu a fost justificată și motivată cu documente analiza funcțională a activităților de producție (producător pe baza de contract vs producător cu funcții și riscuri depline);

- nu toate tipurile de operațiuni au fost analizate/justificate (achiziția de materii prime, materiale, etc. pentru producția de v și pentru producția de scule-matrițe);

- analiza achizițiilor de materii prime, materiale, etc. pentru activitatea de producție de centuri de siguranță a cuprins doar achizițiile de la X Japonia, fără a se analiza și ceilalți furnizori și fără a se prezenta o situație defalcată pe achiziții de la afiliați/terți;

- utilizarea în continuare a unor informații care nu pot fi verificate de organele de inspecție fiscală din România (rentabilitatea companiei X Japonia pentru activitatea de distribuție de materii prime), completat de faptul că aceste informații sunt contradictorii;

- utilizarea unor valori nereale la analiza (pe baza de comparabile interne) activității de producție de centuri de siguranță (volum, cantitate, preturi unitare, etc.);

- pentru activitatea de producție CS nu s-a analizat perioada 2006 - 2007;

- neconcordanțe între alocările de costuri pe grup și terți pentru activitatea de producție centuri de siguranță și valorile puse la dispoziție în timpul inspecției fiscale;
- confuzii între serviciile facturate de compania-mamă sub aspectul naturii acestora și al modului de remunerare;
- unele metode de analiză au rămas în continuare inadecvate;
- neacoperirea întregii perioade în cazul unor tipuri de servicii;
- neprezentarea unor indicatori ai S.C. X România S.R.L. defalcați pe producția de v și pe cea de centuri de siguranță, având în vedere abordarea diferențiată a acestora;
- aplicarea unor criterii de selecție în contradicție cu analiza efectuată în text (stocuri);
- modalitatea de selecție a companiilor din eșantion pe baza unor criterii manuale improprii;
- includerea în eșantioanele de comparabilitate a unor entități care nu îndeplinesc criteriul de independență cu consecința denaturării intervalului cuartilar;
- utilizarea în continuare a unor medii multianuale în comparație cu indicatorii anuali;
- analiza incompletă a intrărilor și ieșirilor de mijloace fixe în relație cu companiile din grup.

Urmare a analizei Dosarului Prețurilor de Transfer și a completării inițiale, precum și a constatării unor lacune constând în netratarea unor tipuri de activități, justificarea incompletă sau chiar nejustificarea aplicării corecte a prețurilor de transfer, în vederea determinării respectării principiilor valorii de piață în relațiile desfășurate de petentă cu entitățile afiliate, organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea unei noi completări (a doua completare) la Dosarul Prețurilor de Transfer.

La data de 23.07.2013, petenta depune la autoritatea fiscală completarea ulterioară (a doua completare) la dosarul prețurilor de transfer, analiza documentației fiind prezentată în RIF la cap. IV.4.

În urma analizării de ansamblu a Dosarului de Prețurilor de Transfer pus la dispoziție de reprezentanții legali ai S.C. X ROMÂNIA S.R.L., a completării inițiale și a completării ulterioare, precum și a anexei numărul 4 la completarea ulterioară, organele de inspecție fiscală au constatat următoarea stare de fapt în stabilirea prețurilor de transfer, astfel:

Referitor la ***activitatea de producție*** care conține activitatea de producție de v și scule-matrițe a fost tratată de petentă pentru perioada verificată, respectiv 2006 - 2010, ca fiind o activitate de „producție pe bază de contract” spre deosebire de activitatea de producție de centuri de siguranță care a fost prezentată inițial în cadrul Dosarului Preturilor de Transfer ca și o activitate de producție „cu funcții și riscuri depline”.

Considerentele acestei abordări fiind diferite, organele de inspecție stabilind că petenta nu poate fi considerată ca fiind "producător pe bază de contract" doar pe baza ponderii vânzărilor către entități afiliate (majoritare) în totalul vânzărilor ci, doar în urma analizei funcționale și a riscurilor acesteia, așa cum a fost prezentată la paragraful IV.4.4.2; ponderea vânzărilor către afiliați sau terți în totalul vânzărilor fiind mai puțin relevantă în condițiile în care ambele tipuri de livrări au fost negociate de companii din grup și nu de S.C. X ROMÂNIA S.R.L.

Pentru analiza respectării principiului valorii de piață în cazul producției caracterizate ca "producător pe bază de contract", petenta a utilizat metoda marjei nete, comparând rata rentabilității costurilor totale la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. cu intervalul cuartilar al unui eșantion de societăți comparabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat introducerea în eșantionul de societăți comparabile a unor entități care nu îndeplinesc criteriul de independență, faptul că analiza prezentată de petentă acoperă doar o parte din tranzacții, limitându-se la analiza rentabilității producției vândute către companii afiliate, nefiind analizate produsele vândute către companii terțe, deși fabricarea acestor bunuri a presupus costuri cu bunuri și servicii achiziționate și de la afiliați.

Referitor la **activitatea de producție** care conține activitatea de producție de centuri de siguranță, aceasta a fost caracterizată de petentă în Dosarul Prețurilor de Transfer și în completarea inițială, pentru perioada verificată, respectiv 2006 - 2010, ca fiind una de „producător cu funcții și riscuri depline”.

În anexa numărul 4 a completării ulterioare la DPT, activitatea de producție de centuri de siguranță a fost caracterizată de petentă, astfel:

- pentru perioada 2006 - 2008 - „producător pe baza de contract” împreună cu activitatea de producție de v și cu cea de scule - matrițe;

- pentru perioada 2009 - 2010 - „producător cu funcții și riscuri depline”.

Referitor la activitatea de producție de centuri de siguranță din perioada 2009-2010, organele de inspecție nu au subscris caracterizării acesteia ca fiind aceea de producător cu funcții și riscuri depline, stabilind că activitatea de producție de centuri de siguranță și în cazul perioadei 2009 - 2010 este aceea de producător pe baza de contract.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-a justificat respectarea principiului valorii de piață pentru activitatea de producție centuri de siguranță din perioada 2006-2010, în considerarea următoarelor:

a) analiza ROTC Grup vs ROTC Terți:

- analiza nu are la bază valori certe, conform evidenței contabile a petentei;
- comparația efectuată de petentă (ROTC grup vs ROTC terți) este irelevantă, deoarece ambele tipuri de tranzacții sunt negociate de către grup, având în vedere faptul că S.C. X România S.R.L. nu își negociază condițiile contractuale cu clienții independenți;

- metoda de alocare a veniturilor și cheltuielilor din exploatare pe relația cu afiliații și pe cea cu terții nu este una certă

b) comparație de preturi unitare pe câteva produse vândute atât către afiliați cât și către terți:

- nu se confirmă demonstrația petentei privind trendul descendent al prețurilor unitare pentru cele 5 coduri de produs și în consecință justificarea pierderilor pe baza acestor argumente, nu se justifică;

- valorile reprezentând volume de vânzări, valori ale vânzărilor și prețuri unitare prezentate de societate sunt în continuare eronate, analiza petentei nefiind relevantă;

- mai mult, așa cum reiese din analiza organelor de inspecție fiscală de la paragraful IV.4.3. punctul 6b), în cazul tuturor celor cinci produse finite examinate, s-au practicat prețuri unitare medii mai mici cu entitățile afiliate, în comparație cu prețurile medii unitare practicate în relațiile comerciale cu societăți terțe.

c) comparație între rata de rentabilitate a vânzărilor de materii prime a companiei afiliate X Japonia și rata de rentabilitate a unui eșantion de companii din România:

- cu excepția faptului ca în anexa nr. 4 la completarea ulterioară se analizează doar perioada 2009-2010 (având în vedere noua abordarea a profilului funcțional), această analiză este în fapt aceeași analiză prezentată în dosarul inițial și reluată în cele două completări, analiză care nu poate justifica faptul că S.C. X România S.R.L. ar fi plătit sau nu preturi supraevaluate pentru achizițiile de materii prime de la X Japonia.

Referitor la activitatea de **achiziții de materii prime și materiale necesare activității de producție** (IV.5.2), se constată că în Dosarul Prețurilor de Transfer petenta nu a efectuat o analiză asupra achizițiilor de materii prime și materiale necesare activității de producție de v și scule - matrițe. Au fost analizate doar achizițiile de materii prime necesare activității de producție de centuri de siguranță.

Din analiza prezentată de petentă privind respectarea principiului valorii de piață al achizițiilor de materii prime efectuate de aceasta, organele de control au constatat următoarele:

- introducerea unor entități, care nu îndeplinesc criteriul de independență în eșantionul de comparabilitate;

- utilizarea unei medii multi-anuale ponderate pentru companiile luate în eșantion în comparație cu anul de referință al entității afiliate analizate (X Japonia);

- introducerea în eșantion a unor societăți care comercializează cu totul alte genuri de produse decât materiile prime achiziționate de la X Japonia și utilizate de X România pentru activitatea de producție de centuri de siguranță;

- imposibilitatea certificării și verificării datelor X Japonia prezentate în Dosarul Prețurilor de Transfer ca fiind sigure și reale;

- neconcordanța între datele reprezentând marjele de profit obținute de X Japonia în Dosarul Prețurilor de Transfer comparativ cu anexele la Dosarul Prețurilor de Transfer;

- efectuarea analizei achizițiilor de materii prime necesare în activitatea de producție de centuri de siguranță doar asupra unei singure entități afiliate (X Japonia);

- neefectuarea unei analize asupra altor entități afiliate, în condițiile în care acestea au o valoare semnificativă;

- neefectuarea unei analize asupra furnizorilor neafiliați grupului X , în condițiile în care și aceste tranzacții sunt tranzacții controlate;

- neprezentarea unor situații clare și reale privind achizițiile de materii prime defalcate pe afiliați și terți în corelație cu evidențele contabile ale petentei.

În completarea inițială a dosarului, petenta nu a completat analiza, nu a refăcut-o printr-o altă metodă și de asemenea, nu a analizat achizițiile pentru producția de v și scule-matrițe.

În completarea ulterioară, nu s-a prezentat o analiză a achizițiilor destinate fabricării de v , scule și matrițe.

Pentru achizițiile destinate fabricării de centuri de siguranță, analiza nu s-a extins și asupra altor furnizori afiliați, păstrându-se analiza inițială. În privința comparabilității bunurilor achiziționate de la X Japonia cu cele comercializate de companiile din eșantion, petenta a invocat faptul că este mai important ca funcțiile să fie similare (funcțiile X Japonia, comparativ cu funcțiile distribuitorilor romani incluși în eșantion) și nu bunurile, însă nu a fost prezentată o analiză a funcțiilor pentru niciuna dintre părți. Analiza inițială prezentată a păstrat deficiențele semnalate la dosarul inițial (afiliați, medii multianuale, date incerte și contradictorii etc.).

În fapt, din toate achizițiile (controlate) de bunuri destinate producției (v , scule-matrițe și centuri), a fost prezentată o analiză doar pentru achizițiile de la X Japonia, strict pentru fabricarea de centuri de siguranță, nici aceasta nejustificând respectarea principiului valorii de piață.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că în Dosarul Prețurilor de Transfer și în completările ulterioare, petenta nu a justificat respectarea principiului valorii de piață pentru achizițiile de bunuri destinate producției (v , scule-matrițe și centuri).

În ceea ce privește **achiziția de servicii de la companiile din grup** (IV.5.3.), organele de inspecție fiscală au analizat serviciile în trei categorii, astfel:

- Prestări servicii de management de la X P AG din Germania;
- Prestări servicii diverse furnizate de X P AG Germania (Service Sales Agreement) – s-au avut în vedere serviciile stipulate în anexele A și B;
- Punerea la dispoziție de personal calificat de X P AG din Germania.

Referitor la *prestările servicii de management de la X P AG* din Germania organele de inspecție fiscală au constatat că în Dosarul Prețurilor de Transfer petenta a efectuat o analiză a prestărilor de servicii de management furnizate de societatea mamă din Germania (X P AG) în vederea justificării respectării principiului valorii de piață, prin metoda comparării prețurilor utilizând comparabile interne. Analiza a constatat în compararea tarifelor facturate de X AG Germania către S.C. X România S.R.L cu tarife orare practicate de furnizorii de servicii „comparabile”. S-au efectuat două analize, bazate pe metoda comparării prețurilor, astfel:

- s-au comparat tarifele facturate de X AG din Germania către S.C. X România S.R.L. cu tarife facturate de furnizori români către S.C. X România S.R.L. (comparabile interne);

- s-au comparat tarifele facturate de X AG Germania către S.C. X România S.R.L. cu tarife facturate de furnizori străini către X AG (comparabile externe).

Din analizele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- au fost comparate servicii de consultanță cu servicii de management;
- majoritatea serviciilor din contract și actele adiționale, respectiv cele care nu sunt remunerate pe bază de tarife orare sau zilnice nu au fost tratate;

- compararea unor servicii tarifate pe zi sau orar, respectiv furnizare de servicii IT (EDP) cu cele de consultanță fiscală;

- utilizarea unor contracte încheiate în anii 2008 și 2010, pentru justificarea tarifelor din întreaga perioadă (inclusiv pentru anii 2006 și 2007), ignorând principiul general de drept *tempus regit actum*;

- invocarea unor facturi emise de entități independente către societatea mamă, facturi care nu pot fi opozabile echipei de inspecție fiscală, facturile nefiind puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală și mai mult, două dintre ele fiind aferente anilor 2004 și 2005 (în afara perioadei de referință);

- în cazul celorlalte două facturi menționate ca fiind emise de entități independente către societatea mamă s-a constatat că pentru două servicii comparabile tarifele facturate sunt cu 12%, respectiv 35% mai mici decât tarifele facturate de X AG din Germania către S.C. X ROMÂNIA S.R.L..

În completarea inițială, petenta și-a păstrat analizele din dosarul inițial și a completat cu o analiză prin metoda marjei nete comparându-se marja de 5,3% invocată pentru X AG Germania cu un eșantion de societăți.

Cu privire la analiza prețurilor de transfer pentru serviciile de management prestate de X -P A.G. în beneficiul S.C. X România S.R.L. în modul de redactare a completării inițiale, echipa de inspecție fiscală a identificat următoarele aspecte:

- b) în analiză se afirmă că Serviciile de management prestate de X AG Germania sunt remunerate cu sume reprezentând valoarea cheltuielilor generate de prestarea acestor servicii, la care se adaugă o cotă de profit de 5,3 %, ceea ce nu

corespunde stării de fapt constatate de inspecția fiscală;

c) în fapt, acest mod de remunerare a fost aplicat abia începând cu 01.04.2010, în baza addendumului nr. 6 la contractul de management din 2001, și chiar și atunci, doar pentru unele dintre servicii, celelalte rămânând în continuare în sume fixe pe oră sau pe zi;

d) chiar dacă pentru perioada 01.04.2010 - 31.12.2010, o parte din servicii au fost facturate utilizându-se acea marjă de profit de 5,3%, pentru perioada 01.01.2006 - 31.03.2010, serviciile de management au fost facturate utilizându-se tarife fixe pe ora sau pe zi;

e) în situația în care analiza pe bază de rentabilitate prezentată (la completarea dosarului) ar fi corect întocmită, aceasta acoperă doar serviciile facturate cu marja în perioada 01.04.2010 - 31.12.2010, în timp ce acele servicii facturate în sumă fixă, la fel cu serviciile facturate în perioada 01.01.2006 - 31.03.2010 rămân în continuare neacoperite;

f) în ceea ce privește serviciile de „Client Management” nu s-a efectuat nicio analiză; această activitate este remunerată cu o cotă din vânzările către terți analiză necesară cu atât mai mult cu cât pentru S.C.X România S.R.L. cota a fost dublă în comparație cu alți afiliați, pentru același serviciu, în aceeași perioadă;

g) utilizarea analizei prin metoda marjei nete pentru serviciile de „Client Management” este improprie deoarece nu se poate compara o marjă de profit cu o cotă aplicată vânzărilor;

h) referitor la analiza prin metoda marjei nete s-au identificat aceleași deficiențe cu privire la utilizarea de medii multianuale și la includerea în eșantion a unor companii afiliate.

În completarea ulterioară la dosarul prețurilor de transfer, petenta a continuat să analizeze deficitar modul de facturare invocând în plus un raport de analiză a „beneficiilor” aduse de serviciile intragrup.

Organele de inspecție fiscală nu au subscris analizelor prezentate de petentă pentru justificarea principiului valorii de piață pentru serviciile de management, în considerarea următoarelor motive:

- serviciile de „Client Management” din anexa A la contractul de management, facturate cu cota din vânzările către terți nu au fost analizate;

- pentru serviciile facturate în baza anexelor B - F la contractul de management, facturate cu tarife orare sau zilnice:

- metoda cu comparabile interne - serviciile comparate nu sunt similare;

- metoda cu comparabile externe - perioade neacoperite și pentru unele servicii, TPAG Germania facturează mai scump cu 12-35% decât achită ea însăși;

- pentru serviciile facturate în baza anexelor G-O la contractul de management, facturate cu marja de 5,3% (neprecizată în contract), analiza prin metoda marjei nete include afiliați și utilizarea unor medii multianuale.



În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit ca în cadrul Dosarului Prețurilor de Transfer, în anexele și completările aduse acestuia, S.C. X România S.R.L. nu a justificat respectarea principiului valorii de piață pentru serviciile facturate de societatea mamă din Germania în baza contractului de „Management Services Agreement”, a anexelor și a addendumurile aduse acestuia.

Referitor la *prestările de servicii diverse furnizate de X P AG Germania (Service Sales Agreement)* organele de inspecție fiscală au constatat că prestările de servicii diverse sunt furnizate de societatea mamă din Germania către S.C. X România S.R.L. în baza contractului „Service Sales Agreement” intrat în vigoare din data de 01.11.2004, care are în componență două anexe, respectiv:

- anexa A care cuprinde serviciile: Financial si Control (alocarea de bugete, încheierea exercițiilor financiare, calcularea costurilor), Logistica, Calitate și Process Engineering, si
- anexa B care cuprinde servicii de: „Application Engineering pentru servicii de dezvoltare”.

În ceea ce privește serviciile stipulate în anexa A, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În dosarul inițial depus, petenta a prezentat un studiu de comparabilitate local prin metoda marjei nete. A fost efectuată o comparație între marja de 5,3% enunțată pentru X AG Germania și Rata de rentabilitate a costurilor totale obținute de prestatori de servicii din România, cu un profil funcțional „similar” (cu cel al X P AG). Concluzia petentei a fost aceea ca serviciile facturate au respectat principiului valorii de piață.

Urmare analizării dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au identificat următoarele aspecte:

- cele patru tipuri de servicii cuprinse în contractul de prestări servicii diverse (Finanțe și control, Calitate, Logistică și Process Engineering) nu sunt detaliate, nu sunt specificate exact serviciile pe care furnizorul se obligă să le furnizeze beneficiarului, acestea sunt denumite doar generic, spre exemplu: calitate, logistică etc.

- suprapunerea cel puțin sub aspectul denumirii a serviciilor din contractele MSA și SSM ;

- alocare diferențiată a costurilor către companiile afiliate grupului, S.C. X România S.R.L. fiind dezavantajată prin alocarea unei cote de 70% din costuri în timp ce către ceilalți afiliați s-au facturat 30%;

- referitor la eșantionul de comparabilitate prezentat, s-au identificat următoarele :

- au fost și de aceasta dată utilizate medii multianuale;

- în eșantioanele de societăți comparabile, din nou, au fost incluse companii afiliate (majoritatea);

- deși s-a prezentat o analiză asupra marjei de 5,3%, nu s-a efectuat nicio analiză asupra bazei la care s-a aplicat marja de 5,3%

În ceea ce privește serviciile stipulate în anexa B, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În Dosarul Prețurilor de Transfer serviciile de inginerie aplicată pentru dezvoltare de produse furnizate de societatea mamă din Germania în baza anexei B la contractul SSA au fost prezentate de S.C. X România S.R.L ca fiind remunerate prin adăugarea unei marje de profit de 5% la toate cheltuielile de exploatare generate de prestarea acestor servicii.

Însă, conform analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală asupra contractului dintre părți, cu privire la modul de remunerare al furnizorului, prevăzute la punctele 2.1.-2.3. al anexei B la contractul de Servicii diverse, nu este prevăzută o astfel de marjă, ci o remunerație orară înmulțită cu numărul de ore efectuate de angajații prestatorului în diferite proiecte de dezvoltare în beneficiul societății verificate. În evaluarea conformității cu principiul valorii de piață al remunerației primite de X P AG pentru aceste servicii de inginerie aplicată pentru dezvoltare de produse în beneficiul S.C. X ROMÂNIA S.R.L., petenta a prezentat un studiu de comparabilitate local prin utilizarea Ratei de rentabilitate a costurilor totale obținute de prestatori de servicii din România, cu un profil funcțional „similar” cu cel al X P AG. Concluzia petentei a fost că serviciile de inginerie aplicată pentru dezvoltarea de produse au fost facturate cu respectarea principiului valorii de piață.

Acest studiu este nerelevant deoarece remunerația prestatorului nu se face conform contractului prin adăugarea unei marje la costurile de exploatare, ci prin rate orare.

Totuși, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza acestui studiu de comparabilitate efectuat de petentă identificând următoarele:

a. în modul de redactare al Dosarului Prețurilor de Transfer se prezintă intervalul cuartilar obținut în urma studiului eșantionului de comparabilitate efectuat pentru anii 2006-2010 utilizându-se metoda marjei tranzacționale nete, respectiv prin indicatorul economic - Rata de rentabilitate a costurilor totale, prin compararea anului de referință al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. Arad, cu o medie multianuala pe trei ani anteriori pentru entitățile luate în eșantion;

b. în urma analizării entităților luate în eșantion pentru comparabilitatea cu serviciile diverse prevăzute în anexa B - inginerie aplicată pentru dezvoltare de produse, oferite de X P AG Germania, organele de inspecție fiscală au identificat faptul că majoritatea acestora nu îndeplinesc criteriul de independență.

Mai mult, aceste servicii au fost incluse pe cheltuieli directe, deși conform reglementărilor contabile acestea trebuiesc capitalizate și deduse prin amortizare pe perioada utilizării sau contractului, aspect tratat în capitolul III al RIF.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că în cadrul Dosarului Prețurilor de Transfer, în anexele și completările aduse acestuia, S.C. X România S.R.L. nu a justificat respectarea principiului valorii de piață pentru serviciile facturate de societatea mamă în baza contractului de „Service Sales Agreement” (anexele A și B).

Referitor la *punerea la dispoziție de personal calificat de către X P AG Germania*, organele de inspecție fiscală au constatat că în Dosarul Prețurilor de Transfer, S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a prezentat faptul ca în perioada 2006-2010 a beneficiat de prestări de servicii de punere la dispoziție de personal calificat din diverse domenii, precum și modul de remunerare al furnizorului, respectiv prin adăugarea unei marje de profit de 5,3% la toate cheltuielile cu salariile și alte cheltuieli aferente conform contractului de detașare de personal.

Cu privire la marja de profit aplicată de furnizor, acestea sunt precizate în articolul 4.1 aliniatul b) al contractului de detașare de personal, care prevede: „Dacă părțile convin de comun acord, Furnizorul poate fi compensat de către Client prin metoda cost-plus, majorarea fiind aplicată tuturor sau anumitor costuri înregistrate de Furnizor referitoare la asigurarea de personal în baza prezentului Contract. În acest caz, factura va cuprinde costurile specifice la care s-ar aplica majorarea, precum și nivelul acestei majorări, convenite de către Părți.”

Astfel, de la client furnizorul pretinde un preț prin adăugarea unei marje de profit, stabilit prin factură și acceptat de client, fără însă a se preciza cu exactitate un quantum (o marjă) în contractul de punere la dispoziție de personal, marja care este aplicată la toate costurile și cheltuielile înregistrate de furnizor în activitățile efectuate pentru aceste servicii, cum ar fi: costurilor aferente personalului detașat (salarii, indemnizații, onorarii), închirierii de proprietăți, cazare la hotel, drum, asigurarea de autovehicule etc. Deși la articolul 4.1 alin. b) al contractului de punere la dispoziție de personal se prevede faptul că furnizorul poate fi compensat de către client prin „metoda cost-plus”, petenta a procedat la evaluarea conformității cu principiul valorii de piață al remunerației primite de X P AG pentru aceste servicii de punere la dispoziție de personal în beneficiul ei, efectuând un studiu de comparabilitate local prin utilizarea unei alte metode decât cea a metodei de cost-plus, respectiv prin utilizare metodei marjei nete, mai exact prin utilizarea Ratei de rentabilitate a costurilor totale obținute de prestatori de servicii din România, cu un profil funcțional "similar" cu cel al X P AG Germania.

În Dosarul Prețurilor de Transfer este prezentat un tabel privind intervalul cuartilar rezultat în urma studiului de comparabilitate efectuat. În urma analizei, petenta a constatat că Rata de rentabilitate a costurilor totale ale X P AG Germania se afla în intervalul cuartilar și concluzionează că de la S.C. X ROMÂNIA S.R.L. nu au fost pretinse plăți intra-grup cu onorarii pentru servicii de punere la dispoziție de personal cu sume mai mari decât cele care ar fi fost plătite unui furnizor local independent pentru servicii similare, și că astfel aceste prestări de servicii s-au desfășurat în conformitate cu principiul valorii de piață.

Față de analiza petentei, organele de inspecție fiscală au identificat următoarele aspecte:

- utilizarea unor medii multianuale pe trei ani anteriori pentru entitățile luate în eșantion, și compararea acestuia cu anul de referință al societății verificate;

- majoritatea companiilor incluse în eșantionul de comparabilitate nu îndeplinesc criteriul de independență (relevant este cazul anului 2008, unde toate cele 5 societăți din eșantionul de comparabilitate sunt afiliate);

- analiza prezentată de petentă a tratat doar marja utilizată în facturi, respectiv de 5,3%, nu și baza asupra căreia a fost aplicată aceasta marjă.

În completarea inițială și în completarea ulterioară nu au fost aduse alte precizări în ceea ce privește analiza efectuată de petentă pentru punerea la dispoziție de personal.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că în cadrul Dosarului Prețurilor de Transfer, în anexele și completările aduse acestuia, S.C. X România S.R.L. nu a justificat respectarea principiului valorii de piață pentru serviciile facturate de societatea mamă în baza contractului de „Personal Service Agreement”.

În ceea ce privește **acordarea de finanțare de către X Europe si X P AG** (IV.5.4.) organele de inspecție fiscală, urmare analizei efectuate, au stabilit că se poate considera ca fiind justificată respectarea principiului valorii de piață în cazul strict al procentelor de dobândă utilizate pentru creditele contractate de S.C. X România S.R.L. de la entitățile afiliate.

În ceea ce privește **analiza asupra achizițiilor de la societăți afiliate si materializate in produse finite vândute entităților terțe** (IV.5.5.) organele de inspecție fiscală au constatat că produsele finite care sunt vândute de S.C. X ROMÂNIA S.R.L. către entități terțe au fost fabricate cu materii prime, materiale, achiziționate atât de la terți, cât și de la societăți afiliate.

Mai mult, serviciile facturate de compania mamă X AG Germania și de alte companii afiliate grupului X au influențat și în costurile de fabricație ale acestor produse. În consecință, deși vânzarea acestora s-a efectuat către entități terțe și se presupune că vânzarea a avut loc la preț de piață, partea de costuri a fost influențată de intrările (achiziții de materii prime, materiale, mijloace fixe și servicii) de la companii afiliate, cu influență directă în rentabilitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că în cazul achizițiilor de bunuri (materii prime, materiale, mijloace fixe, etc.) de la entități afiliate:

- fie nu a fost justificată respectarea principiului valorii de piață, în această situație fiind analiza efectuată de petentă asupra materiilor prime necesare doar pentru centuri de siguranță și analizată doar în cazul achizițiilor de la X Japonia, precum și analiza asupra mijloacelor fixe;

- fie, în cazul tuturor celorlalte achiziții de bunuri de la entități afiliate nici măcar nu au fost analizate, pentru a se putea evidenția dacă a fost sau nu respectat principiul valorii de piață.

În cazul achizițiilor de servicii de la entități afiliate nu a fost justificată respectarea principiului valorii de piață în cazul celor analizate ori au rămas neanalizate în următoarele situații:

- serviciile de management de la societatea mamă X P AG Germania;
- serviciile diverse, stipulate în anexa A la contractul de Service Sales Agreement, respectiv al serviciilor: Finanțe și control, Calitate, Logistică și Process Engineering achiziționate de la societatea mamă X P AG;
- serviciile diverse, stipulate în anexa B la contractul de Service Sales Agreement, respectiv al serviciilor de inginerie aplicată pentru dezvoltarea de produse furnizate achiziționate de la societatea mamă X P AG;
- serviciile de punere la dispoziție de personal calificat din diverse domenii, furnizate în baza contractului cu același nume achiziționate de la societatea mamă X P AG.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, acestea au stabilit că se impunea efectuarea unei analize privind respectarea principiului valorii de piață obținute de S.C. X ROMÂNIA S.R.L. din vânzările de produse finite direct către entități terțe, dar care includ pe lângă costuri de la terți și costuri aferente achizițiilor de la societăți afiliate.

Daca în cazul bunurilor vândute către companii afiliate vulnerabilitatea constă în prețul unitar de vânzare și în valoarea veniturilor, în cazul acestui tip de activitate, vulnerabilitatea se poate concretiza în prețul de achiziție al bunurilor și serviciilor (achiziționate de la afiliați) și în valoarea costurilor înregistrate cu acestea.

Urmare concluziilor de la subcap. IV.5, respectiv a faptului că în cadrul Dosarului Prețurilor de Transfer, în anexele și completările ulterioare la acesta, petenta nu a justificat respectarea principiului valorii de piață pentru activitatea de producție, achizițiile de materii prime și materiale necesare activității de producție, achiziția de servicii de la companiile din grup și achizițiile de la societăți afiliate și materializate în produse finite vândute entităților terțe, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza respectării principiului valorii de piață la SC X SRL (subcap. IV.6).

În acest sens, a fost refăcut eșantionul de societăți comparabile. Inițial s-a avut în vedere ca arie teritorială România, aria fiind extinsă ulterior la Uniunea Europeană; în urma selecției fiind validate un număr de ... de societăți comparabile, care au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind eșantionul de societăți comparabile.

În urma obținerii intervalelor cuartilare, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea respectării principiului valorii de piață, respectiv dacă petenta a obținut rate ale rentabilității costurilor totale (ROTC) egale sau superioare cuartilei inferioare din intervalul cuartilă al societăților din eșantionul de comparabilitate, fiind avute în vedere două perioade, respectiv: 2006 – 2008 și 2009 – 2010.

Urmare constatărilor înscrise în cap. IV.6 și în conformitate cu prevederile art. 11 alin. 2), art. 19, alin. (1) și art. 19, alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor sau a cheltuielilor ale S.C. X ROMÂNIA S.R.L. în vederea respectării principiului

valorii de piață din tranzacțiile acesteia cu societățile afiliate, din perioada 2006 - 2010, astfel:

- pentru anul 2006: ... lei - ajustare venituri - IV.6.2.1;
- pentru anul 2007: ... lei - ajustare venituri - IV.6.2.1.;
- pentru anul 2008: ... lei - ajustare cheltuieli - IV.6.2.4;
- pentru anul 2009: ... lei - ajustare venituri - IV.6.2.3;
- pentru anul 2009: ... lei - ajustare cheltuieli - IV.6.2.6;
- pentru anul 2010: ... lei - ajustare venituri - IV.6.2.3;
- pentru anul 2010: ... lei - ajustare cheltuieli - IV.6.2.6.

**În drept**, art.19 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]”*

**(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”**

Potrivit art.11 alin.2 din același act normativ:

**“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:**

*a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;*

*b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;*

*c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuielile cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;*

**d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.**

Conform prevederilor 23, 24, 29, 32 și 33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:*

- a) metoda comparării prețurilor;*
- b) metoda cost-plus;*
- c) metoda prețului de revânzare;*
- d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.*

*24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.*

#### *29. Metoda marjei nete*

*Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.*

*Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.*

*În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.*

*32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:*

- a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;*
- b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;*
- c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;*
- d) circumstanțele cazului individual;*
- e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;*
- f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;*
- g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.*

33. *Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:*

a) *tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;*

b) *condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;*

c) *activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;*

d) *clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;*

e) *în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;*

f) *condițiile speciale de concurență.*

*(...) Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al prețurilor*", care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "*speciale*" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricărui dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Așa cum prevede art.11 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele, precum și "*orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.*"

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE :

*"1. Prețurile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, pentru că ele determină în mare parte venitul și*



**cheltuielile, și prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, în diferite jurisdicții.**

*Problemele de prețuri de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii afiliate ce operau în aceeași jurisdicție fiscală. Aspectele naționale nu sunt luate în considerare în acest Raport, care se concentrează în principal pe aspectele internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de soluționat pentru că sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, și de aceea orice corectare a prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o corectare corespondentă într-o altă jurisdicție. Cu toate acestea, dacă cealaltă jurisdicție nu acceptă să efectueze corectarea corespunzătoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de două ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se stabilesc, în scopuri fiscale, prețurile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere. “*

De asemenea, la capitolul Glosar din Liniile Directoare OCDE sunt definite noțiunile:

**Costuri directe** - Costuri ocazionate în mod specific de producerea unui bun sau de prestarea de servicii, cum ar fi costul materiilor prime.

**Costuri indirecte** - Costuri de producere a unui produs sau a unui serviciu care, deși strâns legate de procesul de producție, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unei unități de reparații care asigură service pentru echipamentele utilizate la producția de produse diferite).

**Metoda marjei tranzacționale nete** - O metodă de profit tranzacțional ce examinează marja profitului net față de o bază corespunzătoare (ex. costuri, vânzări, active) realizată de contribuabil din tranzacții controlate (sau tranzacții care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I).

**Principiul lungimii de braț - Standardul internațional asupra căruia țările membre OCDE au căzut de acord a fi utilizat pentru a se determina prețurile de transfer din punct de vedere fiscal.** Este prezentat în Articolul 9 al Convenției Fiscale Model a OECD după cum urmează: în cazul în care “*condițiile create sau impuse între companii afiliate în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință*”.

Se reține că alegerea celei mai adecvate metode de determinare a prețurilor de transfer se bazează pe identificarea acelei metode care, în circumstanțele tranzacției analizate, oferă cea mai potrivită măsură sau cea mai bună estimare a unei valori de piață. În funcție de profilul funcțional și de risc al persoanei afiliate testate se va alege un indicator financiar.

Autoritățile fiscale au posibilitatea legală de a efectua ajustări atunci când marja netă de profit obținută de persoana afiliată rezidentă din tranzacții controlate nu este cuprinsă în intervalul de comparare rezultat ca urmare a analizei

profitabilității obținute de societăți independente comparabile. Ajustările se efectuează la valoarea mediană, unde valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare, așa cum prevede art.2 alin.3 din Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer:

*„În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.”*

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că urmare analizei dosarului prețurilor de transfer și a completărilor ulterioare depuse de petentă, organele de inspecție fiscală au recalificat profilul funcțional al petentei pentru perioada 2009 - 2010 pentru activitatea de centuri de siguranță, păstrând metoda marjei tranzacționale și indicatorul ROTC utilizat de petentă.

Totodată eșantionul prezentat de petentă nu a fost acceptat de organele de inspecție fiscală, acestea procedând la formarea unui nou eșantion.

Referitor la motivele care au determinat organele de inspecție fiscală să procedeze în acest mod, acestea vor fi prezentate punctual, fiind avute în vedere secțiunile din contestație, astfel:

Motivațiile petentei din contestația formulată urmează a fi analizate conform prezentării din contestație, respectând ordinea în care au fost invocate, astfel, referitor la subcapitolul **„Ajustări de prețuri de transfer aferente perioadei 2006 – 2010”**, petenta contestă veniturile și cheltuielile ajustate conform constatărilor din capitolul IV privind prețurile de transfer din RIF, precizând că în actele administrative contestate nu au fost prezentate separat *„sumele privind impozitul pe profit, împreună cu majorările și penalitățile de întârziere aferente acestor ajustări”*.

Din analiza capitolului IV al RIF rezultă că este prezentată analiza prețurilor de transfer, respectiv dosarul prezentat de petentă, completările la acesta, analiza organelor de inspecție față de acestea, precum și în cazul în care a fost necesar sumele reprezentând venituri și/sau cheltuieli de ajustat/estimat (după caz). Aceste venituri și/sau cheltuieli s-au preluat în cuprinsul capitolului III și s-au avut în vedere la recalcularea profitului impozabil și al impozitului pe profit, conform prevederilor art. 19 și următoarele din Legea nr. 571/2003. Astfel, la recalcularea impozitului pe profit, s-au avut în vedere veniturile, cheltuielile, veniturile neimpozabile, cheltuielile nedeductibile, rezervele legale, cheltuielile cu deductibilitate limitată etc. În mod evident, în situația în care s-a constatat neplata la termenele legale a impozitului pe profit, organele de inspecție au procedat în consecință și la calculul obligațiilor accesorii reprezentând majorări/dobânzi și penalități de întârziere.

Pe cale de consecință, deoarece aceste venituri și/sau cheltuieli s-au preluat în cuprinsul capitolului III și s-au avut în vedere la recalcularea profitului impozabil și al impozitului pe profit, conform prevederilor art. 19 și următoarele din Legea nr. 571/2003, din punct de vedere tehnic, nu s-a putut stabili cu exactitate valoarea impozitului pe profit suplimentar aferent strict veniturilor și/sau cheltuielilor ajustate în baza analizei prețurilor de transfer, și de asemenea, nici valoarea obligațiilor accesorii (majorări/dobânzi și penalități de întârziere) aferente acestora, de altfel nici petenta nu a efectuat o defalcare a acestor sume.

#### **2.1.8.1. Istoricul Dosarului de prețuri de transfer întocmit de Societate**

În ceea ce privește modul de prezentare de către petentă a istoricului dosarului prețurilor de transfer, respectiv etapele parcurse în analiza prețurilor de transfer, raportat la conținutul secțiunii IV.1. din RIF se constată o inadvertență în ceea ce privește invocarea bazei legale avute în vedere de contribuabil la analiza „funcțiilor îndeplinite, riscurilor asumate și activelor utilizate de către părțile afiliate”.

Astfel, petenta susține că analiza aspectelor de mai sus a fost efectuată „potrivit descrierii din Metodologia de control a dosarului prețurilor de transfer (MCDPT) nr. 86... 81/19.03.2014. emisă de ANAF”. Având în vedere faptul că dosarul inițial întocmit de petentă a fost finalizat în luna octombrie 2011 și ultima completare a acestuia a fost finalizată în luna iulie 2013, trimiterea la „Metodologia” din martie 2014 nu este incidentă din punct de vedere al aplicării legii în timp, conform principiului general de drept *tempus regit actum*.

În ceea ce privește modul de redactare a dosarului prețurilor de transfer (dosarul inițial și cel două completări), motivațiile prezentate de petentă și temeiurile legale invocate de aceasta, se constată că organele de inspecție fiscală au prezentat punctual analiza atât a dosarului prețurilor de transfer inițial, cât și completărilor depuse de petentă urmare solicitărilor organelor de control, fapt prezentat punctual la secțiunile IV.2. IV.3 și IV.4. din RIF.

La secțiunea nr. IV.5. din Raport au fost prezentate concluziile organelor de inspecție fiscală față de dosar (dosarul inițial și cel două completări), iar la secțiunea IV.6. a fost prezentată analiza organelor de inspecție fiscală în vederea identificării prețurilor de piață pentru tranzacțiile societății cu entitățile afiliate și ajustările de venituri sau cheltuieli, după caz, acolo unde nu a fost respectat principiul valorii de piață.

În ceea ce privește susținerea petentei de la pagina nr. ... din contestație, unde aceasta arată (cu referire la dosarul inițial) faptul că a comparat marjele de rentabilitate obținute de societate în cazul producției de v și scule-matrițe cu marjele nete obținute de „companii comparabile independente”, această susținere nu are suport real în condițiile în care așa cum este demonstrat la secțiunea IV.2.3.1.1. din RIF, respectiv cu documentele prezentate în anexa nr. 143 la Raport, eșantionul de companii comparabile prezentat de petentă includea societăți care nu îndeplineau criteriul de independență.

Deși petenta precizează că ar fi „testat” costul de achiziție al materiilor prime de la furnizorii afiliați, această afirmație nu corespunde realității în condițiile în care așa cum rezultă din dosarul depus de petentă și anexat la Raportul de Inspecție Fiscală, precum și din constatările organelor de inspecție fiscală prezentate în Raport (secțiunea IV.2.3.1.1. pagina 123 din Raport), dosarul întocmit și prezentat de petentă nu conține o analiză a prețurilor de transfer pentru achiziția de materii prime și materiale pentru fabricarea de v . Mai mult, lipsa acestei analize a constituit de altfel unul din motivele pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat completări ale dosarului prețurilor de transfer, dar conform înscrisurilor de la dosarul cauzei petenta nu a prezentat o astfel de analiză.

Referitor la încadrarea de către petentă a activității de producție de centuri de siguranță în categoria de producător cu funcții și riscuri depline, așa cum se poate identifica din dosarul inițial depus de aceasta și anexat la Raportul de Inspecție Fiscală, precum și din constatările organelor de inspecție fiscală prezentate în Raport la secțiunile IV.2.3.1.2 și IV.2.3.1.2.1. de la pag. 125 din Raportul de Inspecție Fiscală, învederăm că petenta nu a justificat în niciun fel această încadrare și mai mult, pentru anii 2006 și 2007 nu a prezentat nicio analiză.

Pentru a justifica faptul că pierderile înregistrate din producția de centuri de siguranță, nu provin din practicarea unor prețuri preferențiale cu afiliații, petenta a prezentat o comparație între marjele nete obținute din vânzările către afiliați, respectiv către terți. Așa cum reiese din secțiunea IV.2.3.1.2.1. (pag. 127) la RIF, această analiză nu a fost considerată relevantă deoarece, pe de o parte prevederile contractuale ale petentei, atât în relațiile cu furnizorii, cât și în relațiile cu clienții (atât pentru cei afiliați, cât și pentru terți) sunt negociate de compania-mamă din Germania, iar pe de altă parte, calculul indicatorilor utilizați a fost viciat de includerea costurilor cu achiziții de bunuri și servicii de la afiliați.

Comparația prețurilor unitare practicate de petentă în relație cu clienții afiliați cu cele practicate în relație cu clienții terți a fost de asemenea răsturnată de constatările organelor de inspecție fiscală, conform celor precizate la secțiunea IV.2.3.1.2.1, la pagina 129 și următoarele din Raportul de Inspecție Fiscală „Venituri din producția de centuri de siguranță”.

Referitor la analiza achizițiilor de materii prime pentru fabricarea de centuri de siguranță de la furnizorul X Japonia, aceste aspecte au fost prezentate în mod amplu la secțiunea IV.2.3.1.2.2 (pagina ... și următoarele) din RIF.

Analizând afirmația petentei conform căreia a doua solicitare de completare a dosarului „*viza aproape aceleași aspecte ca în cererea inițială de informații pentru care fuseseră deja oferite informații*”, se rețin următoarele:

- „*cererea inițială de informații*” reprezintă în fapt prima solicitare de completare a dosarului prețurilor de transfer, fiind cuprinsă în anexa nr. 10 la Raportul de Inspecție Fiscală;

- solicitarea din data de 05.07.2013 reprezintă în fapt cea de-a doua solicitare de completare a dosarului prețurilor de transfer, fiind prezentată în anexa nr. 161 la Raportul de Inspecție Fiscală;
- necesitatea celei de-a doua solicitări de completare a dosarului a decurs din faptul că nici după prima completare, nu au fost clarificate anumite aspecte, iar o serie de activități nu au fost analizate.

Deși petenta nu a precizat, la data de 12.07.2012, la sediul acesteia a avut loc o întâlnire între echipa de inspecție fiscală și reprezentanții petentei, având ca obiect dosarul prețurilor de transfer, situație despre care s-a făcut vorbire în cuprinsul RIF la pagina 115; întâlnirea a avut ca obiectiv prezentarea din nou a aspectelor neclarificate ale stării de fapt identificate inclusiv la prima completare a dosarului, precum și prezentarea celei de-a doua solicitări de completare a dosarului prețurilor de transfer.

În ceea ce privește caracterizarea profilului funcțional al petentei ca producător pe bază de contract sau producător cu funcții și riscuri depline în cazul activității de producție de centuri de siguranță, deși la pagina nr. 61 din contestație, petenta afirmă că ponderea vânzărilor către afiliați în total vânzări a reprezentat „un criteriu suplimentar”, acest fapt este infirmat de însăși petenta - pag. 6 din completarea a doua a dosarului prețurilor de transfer (anexa nr. 164 la Raportul de Inspecție Fiscală), unde petenta a arătat că acesta a reprezentat singurul criteriu pentru încadrarea într-un profil funcțional sau altul. În ceea ce privește utilizarea acestui criteriu, precum și în ceea ce privește pragul de 50% ales de petentă, învederăm că așa cum rezultă și din Raportul de Inspecție Fiscală nu a fost identificată o motivație legală pentru acestea.

De asemenea, la pagina 61 din contestație, petenta face din nou referire la Metodologia de control a prețurilor de transfer, deși la nivelul lunii iulie 2013 când a fost elaborată cea de-a doua completare a dosarului prețurilor de transfer, Metodologia în cauză nu exista, ea fiind aprobată în anul 2014.

În ceea ce privește afirmația petentei de la pagina 62 din contestație conform căreia dacă la analiza prezentată de petentă în completarea a doua a DPT s-ar fi putut ține cont de deficiențele constatate la capitolul III din Raportul de Inspecție Fiscală, atunci, rentabilitatea societății s-ar fi încadrat în intervalul cuartilar (și în consecință „nu s-ar mai impune nicio ajustare”), învederăm că această afirmație nu este întemeiată în situația în care eșantionul de 13 entități prezentat de petentă nu a fost acceptat de organele de inspecție fiscală deoarece 11 dintre acestea nu îndeplineau în perioada verificată criteriul de independență, iar o altă entitate nu se încadra în criteriul referitor la numărul de angajați.

Referitor la analiza respectării principiului valorii de piață pentru achizițiile de servicii de la compania-mamă X AG Germania, din conținutul Raportului de Inspecție Fiscală rezultă motivele pentru care analiza petentei nu a putut fi luată în considerare (pag. 215-219 din RIF, secțiunea IV.4.4.3. de la pag. 237, precum și cele de la secțiunile IV.2.3.2, IV.2.3.3 și IV.2.3.4 ,pag. 135-147).

În vederea petentei că partea de intrări presupune nu doar analiza serviciilor, ci și a bunurilor (materii prime, materiale, mijloace fixe etc.). Analiza achizițiilor de materii prime și materiale pentru producerea de v și scule-matrițe nu a fost prezentată de petentă. Analiza achizițiilor de materii prime pentru producerea de centuri de siguranță a fost prezentată de organele de inspecție fiscală la secțiunea IV.2.3.1.2.2 de la pag. ... -135 din Raportul de Inspecție Fiscală, iar analiza achizițiilor (împreună cu cea a livrărilor) de mijloace fixe a fost prezentată la pag. 219-225 din RIF.

Referitor la cele „două profile funcționale diferite” invocate de petentă pentru perioada 2009-2010, în vederea că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare în ceea ce privește producția de centuri de siguranță, profilul funcțional de „producător cu funcții și riscuri depline”, pentru următoarele motive:

- negocierea/aprobarea contractelor cu furnizorii din cadrul grupului sau independenți pentru achizițiile de materii prime necesare producției de centuri de siguranță, materii prime care nu sunt utilizate direct în producția de centuri de siguranță, cât și în cazul echipamentelor de producție necesare producției de centuri de siguranță nu sunt negociate/aprobate/decise (controlate) de către petentă, cu excepția celor cu valoare ne semnificativă, acestea fiind negociate/aprobate (controlate) de către grup, și doar sunt semnate pe plan local de S.C. X ROMÂNIA S.R.L., însă fără ca petenta să poată negocia cu furnizorii independenți/afiliați, prețurile unitare, volumul de achiziții, termenele de plată, locul de livrare al materiilor prime, condițiile de transport, sau alte aspecte contractuale, coroborat cu faptul că materiile prime achiziționate pentru producția de CS reprezentând 50% din cadrul grupului;

- constatarea de mai sus este motivată de petentă în DPT și completarea ulterioară, prin afirmația „Contractele încheiate de X cu clienți independenți sunt negociate la nivel de grup, dar sunt semnate pe plan local de X.”;

- în ceea ce privește procesul de producție - centuri de siguranță „Design-ul și tehnologia” neacceptarea de către organele de inspecție fiscală a profilului funcțional a fost determinată de precizările petentei din DPT și anexa nr. 4 a completării ulterioare, respectiv „Design-ul produselor și tehnologia utilizată de către X în procesul de producție sunt dezvoltate la nivel de grup (în special de către X AG Germania), în timp ce X poate realiza ajustări ale caracteristicilor produselor, pe baza solicitărilor și a instrucțiunilor clienților. Aceste ajustări sunt trimise spre aprobare către X AG Germania și sunt realizate sub coordonarea X AG. X desfășoară, de asemenea, anumite activități de testare a produselor finite care necesită, de asemenea, validare din partea X AG.”;

- în cazul planificării producției au fost de asemenea avute în vedere afirmațiile petentei din DPT și completări, astfel: „Deciziile de planificare a producției sunt luate la nivel local de Departamentul de Logistică al X . Departamentul de logistică realizează elaborarea planului de producție pe baza comenzilor primite de la clienți. Apoi, planul de producție este transmis către

departamentul de producție. Departamentul de Logistică este responsabil pentru menținerea contactului direct cu clienții în ceea ce privește primirea și procesarea comenzilor, în timp ce toate negocierile cu clienții se realizează la nivel de grup.”;

- referitor la controlul de calitate al centurilor de siguranță în DPT și completări petenta afirmă: „Standardele de calitate ale produselor finite sunt stabilite de X AG pe baza standardelor grupului și prin luarea în considerare a specificațiilor clienților. Controlul de calitate este realizat de Departamentul de control al calității al X , urmând procedurile de control al calității și indicațiile stabilite de X AG. Departamentul de control al calității are responsabilitatea de a efectua controlul de calitate al produselor finite și de a rezolva orice probleme referitoare la calitate, în raport cu clienții și/sau furnizorii. Controlul de calitate este realizat fie manual, fie prin echipamente de testare (echipamentul de testare este achiziționat de la entități din grup). Rezultatele controlului de calitate sunt raportate către managerii fabricii X și către X AG.”

- referitor la ambalarea și etichetarea de centuri de siguranță, în DPT (pagina 53), cât și în anexa numărul 4 a completării ulterioare (pagina 48) petenta precizează: „Departamentul de Logistică al X este responsabil pentru ambalarea și etichetarea produselor finite. X AG este responsabilă să stabilească cu clienții modul de împachetare. Anumite ambalaje sunt deținute de X , în timp ce altele sunt deținute de către clienți. În ceea ce privește activitatea de etichetare, Departamentul de logistica al X imprimă etichetele pe baza modelelor primite de la X AG sau de la client.”;

- referitor la transportul de centuri de siguranță, afirmațiile petentei din DPT (pagina 53), cât și din anexa numărul 4 a completării ulterioare (pagina 48) conțin următoarele: „Pe baza contractelor încheiate cu anumiți clienți, transportul produselor de la fabrică este gestionat fie de către client, fie de către X . În cazul în care X este responsabilă cu transportul, serviciile de transport sunt furnizate de către furnizori de servicii de logistică independenți.” au fost interpretate prin prisma funcției de negociere/aprobare a contractelor, respectiv: „Contractele încheiate de X cu clienți independenți sunt negociate la nivel de grup, dar sunt semnate pe plan local de X .”;

- referitor la garanția pentru centurile de siguranță, conform afirmațiilor petentei în DPT (pagina 54), cât și în anexa numărul 4 a completării ulterioare (pagina 50): „Pentru produsele vândute către alte entități ale Grupului X garanția produselor este gestionată de către X AG, în timp ce X nu are nicio responsabilitate referitoare la garanție. Reclamațiile clienților referitoare la defectele de fabricație sunt adresate direct către X AG. În cazul în care reclamațiile se datorează defectelor de fabricație, X AG se poate întoarce către entitatea de producție (adică, X ) pentru acordarea de compensații pentru costurile de garanție. Pentru produsele vândute către clienții independenți, garanția produselor este gestionată de către X .”, dar „Contractele încheiate de X cu clienți independenți sunt negociate la nivel de grup, dar sunt semnate pe plan local de X .”;

- în analiza mecanismului de stabilire a prețurilor în cazul centurilor de siguranță organele de inspecție fiscală au pornit plecând de la afirmațiile petentei din DPT și completări, cheltuielile societății mamă din Germania cu transportul, costurile vamale, costurile de depozitare, cele de garanție și cele cu activitățile de vânzare suportate de societatea mamă, constatându-se că în cazul centurilor de siguranță achiziționate de la S.C. X România S.R.L și revândute către clienții finali, în perioada 2009 - 2010, societatea mama X AG Germania a înregistrat venituri în baza acestei calități de „distribuitor” fără însă a înregistra costuri, sau măcar costuri semnificative (pentru unele costuri nu s-a făcut dovada existenței acestora, în timp ce pentru alte costuri, afirmațiile societății au fost infirmate mai sus sau recuperate deja de la petentă), înregistrând astfel profituri semnificative. Toate acestea, în condițiile în care producătorul S.C. X România S.R.L. a înregistrat în toată perioada verificată pierderi din activitatea de producție de centuri de siguranță, inclusiv în perioada 2009 – 2010;

- referitor la funcția de marketing și vânzări în cazul centurilor de siguranță, în DPT (pagina 56), dar și în anexa numărul 4 a completării ulterioare (pagina 52) afirmațiile petentei sunt contradictorii, respectiv: „[...]X a încheiat contracte de furnizare centuri de siguranță direct cu clienții terți, fiind responsabilă pentru marketing-ul și vânzarea produselor. În acest sens, X a încheiat un contract de prestări de servicii de management cu X AG, prin care aceasta din urmă acordă asistența în ceea ce privește activitățile de vânzări și marketing”. Astfel deși S.C. X România S.R.L. este prezentată ca fiind cea care este „responsabilă” cu funcția de marketing și vânzări, aceasta încheie un „acord de asistență” cu societatea mamă din Germania.

- referitor la funcția de management strategic petenta în DPT (pagina 58) și în anexa numărul 4 a completării ulterioare (pagina 54) precizează: „Activitățile de management strategic sunt acele activități care determină strategia de ansamblu și organizare a grupului ca un întreg. [...] Ca parte a Grupului X , X este implicată în producția de centuri de siguranță, v , scule și matrițe. Activitatea de producție a X este gestionată de trei manageri de fabrică: Managerul responsabil cu divizia de centuri de siguranță, managerul responsabil cu divizia de v și managerul responsabil cu departamentul de scule și matrițe. Managerul diviziei de CS și managerul diviziei de v raportează directorilor generali, iar managerul departamentului de scule și matrițe raportează directorului departamentului de planificare strategică a producției al X AG Germania. Directorii generali și departamentul de planificare strategică a producției al X AG Germania raportează consiliului X AG. Departamentul financiar și administrativ al X raportează direct către consiliul X AG Germania.

Strategia corporativă este stabilită de către X AG Germania, în timp ce activitățile zilnice de management sunt desfășurate la nivelul X . Din punct de vedere operațional, există anumite decizii operaționale care necesită aprobarea X AG Germania, precum:



- achiziția de materii prime și echipamente de producție care depășesc limita de 20,000 Euro;

- modificări/ajustări ale echipamentelor de producție și ajustări ale modelului utilajelor, dacă cheltuielile necesare depășesc 20,000 Euro;

- selectarea locațiilor fabricilor;

- decizii referitoare la angajarea de personal pe poziții de management și grile de salarizare corespunzătoare.”

- referitor la serviciile administrative s-au avut în vedere precizările petentei, astfel:

· „Bugetul anual al X se stabilește pe plan local, fiind supus spre aprobare către X AG.”;

· „Gestionarea creanțelor este realizată de către X AG, după primirea unei liste lunare din partea X.”;

· „X este responsabilă cu recrutarea și selecția personalului local. Cu toate acestea, recrutarea la nivel de management este supusă în toate cazurile aprobării către X AG.”;

· „Numărul și structura personalului local, precum și nivelele de salarizare sunt stabilite local de X în concordanță cu bugetul anual aprobat. Costurile salariale ale angajaților, care depășesc bugetul, cât și remunerația managerilor trebuie să fie aprobate de către X AG.”;

· „Sistemul de acordare a bonusurilor este stabilit local de X în concordanță cu bugetul aprobat și trebuie să fie aprobat de X AG. Adițional, angajații cu poziții de top management sunt motivați prin bonusuri speciale acordate de către X conform programului de "Management prin obiective"; astfel de bonusuri sunt, de asemenea, supuse spre aprobare către X AG.”;

· „X primește, de asemenea, din partea X AG două programe de management principale, destinate managerilor, după cum urmează: ... (advanced management programme) și .... (junior management programme).”

- referitor la analiza riscurilor de piață s-au avut în vedere precizările petentei, respectiv: „Riscul de piață pentru produsele fabricate de către X în beneficiul X AG este deținut de către X AG, în timp ce X este expusă indirect riscului volumului de vânzări în cazul în care aceste entități afiliate cunosc o scădere a volumului de cerere. În ceea ce privește vânzările către clienți independenți, riscul de piață este deținut direct de către X.”, dar în condițiile în care „Contractele încheiate de X cu clienți independenți sunt negociate la nivel de grup, dar sunt semnate pe plan local de X.”, afirmația „În ceea ce privește vânzările către clienți independenți, riscul de piață este deținut direct de către X.” excede clauzelor contractuale dintre cele două părți, astfel că riscurile de piață nu sunt în sarcina S.C. X România S.R.L., ci în sarcina societății mamă, respectiv X A.G. din Germania;

- referitor la analiza riscului de produs deși petenta în DPT și completări precizează: „Riscul de produs se referă la posibilitatea de a livra produse defecte către clienți, conducând la nemulțumirea clienților și returnarea produsului.

Riscul de produs este suportat de către X în ceea ce privește potențialele defecte rezultate ca urmare a activităților desfășurate. Pentru a minimaliza acest risc, X a încheiat o poliță de asigurare de răspundere civilă și de produs cu SC ATA SA, ca parte a asigurării globale, încheiate la nivel de grup.", aceste afirmații trebuie raportate la precizările privind controlul calității, respectiv: „(...) Rezultatele controlului de calitate sunt raportate către managerii fabricii X și către X AG.”, situație în care petentei nu îi este aplicabil profilul de producător cu funcții și riscuri depline;

- referitor la analiza riscului de credit afirmațiile petentei „Când o companie livrează servicii sau produse către un client, anterior plății, compania suportă riscul ca acest client să nu achite contravaloarea acestora. Acest risc este denumit riscul de credit.

În ceea ce privește vânzările intra-grup, X este expusă unui risc de credit foarte scăzut; perioada de colectare a creanțelor este, în principal de 30 de zile, dar în practică, poate fi prelungită până la maxim 60 de zile.

Pentru vânzările către clienți independenți, perioada de colectare a creanțelor este între 60 și 90 de zile. Riscul de credit este suportat de X .”, se impune a fi analizate prin prisma celor precizate în cazul funcției de producție, situație în care riscul de credit al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. nu a fost asumat de către aceasta în mod independent, ci i-a fost impus de către X A.G.

De asemenea în condițiile în care pentru activitatea de producție de CS din anii 2009 și 2010, petenta a reluat în anexa nr. 4 la completarea ulterioară analizele din dosarul inițial, astfel:

- s-a efectuat o comparație a rentabilității costurilor totale dintre grup și terți;
- s-a prezentat o comparație de preturi unitare pe câteva produse vândute atât către afiliați cât și către terți;
- s-a comparat rata de rentabilitate a vânzărilor de materii prime a companiei afiliate X Japonia cu rata de rentabilitate a unui eșantion de companii din România, organele de inspecție fiscală au analizat punctual aceste analize (pg. 236 – 237 din RIF), urmare cărora nu rezultă faptul că petenta în perioada 2009 – 2010 pentru activitatea de producător de centuri de siguranță este producător cu funcții și riscuri depline.

#### **2.1.8.2. Concluziile organelor de inspecție fiscală**

În condițiile în care se constată că a fost prezentat de către petentă modul succint în care au procedat organele de inspecție fiscală, fără alte argumente suplimentare, vom avea în vedere aspectele următoare.

#### **2.1.8.3. Observații de ordin general asupra modalității nelegale și netemeinice de ajustare a veniturilor și cheltuielilor Societății din perspectiva prețurilor de transfer**

Referitor la susținerea petentei privind aspectele „de ordin factual și/sau juridic” ale organelor de inspecție fiscală, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei toate constatările organelor de inspecție fiscală s-au bazat pe evidența contabilă a societății, pe dosarul prețurilor de transfer,

documentele justificative, informațiile și explicațiile puse la dispoziție de contribuabil, raportate la prevederile legale invocate în Raportul de Inspecție Fiscală.

**2.1.8.4. In mod nelegal și netemeinic, organele de inspecție fiscală nu au acceptat modalitatea în care Societatea a prezentat și a analizat tranzacțiile cu părți afiliate.**

Referitor la afirmațiile petentei privind numărul de pagini din capitolul IV privind Dosarul Prețurilor de Transfer raportat la numărul de pagini totale ale Raportului de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

- analiza petentei privind numărul de pagini nu este relevantă, în condițiile în care nu există o limitare din punct de vedere legal a numărului de pagini ale unui Raport de Inspecție Fiscală, așa cum nu există o limitare nici în ceea ce privește numărul de pagini ale unui dosar de prețuri de transfer;
- documentația dosarului prețurilor de transfer pus la dispoziția autorității fiscale de petentă (dosarul inițial și completările acestuia) cuprinde un număr de 2.152 de pagini așa cum se poate observa din anexele 137-142, 152-158 și 164-175 la Raportul de Inspecție Fiscală, prin urmare, un număr de 152 de pagini alocate acestui capitol înseamnă un procent de 7%;
- referitor la perioada de desfășurare a inspecției fiscale așa cum a rezultat din cuprinsul RIF și al prezentei decizii - partea privind excepțiile de procedură, au fost analizate momentele de întrerupere/suspendare ale inspecției fiscale, corespondența dintre autoritatea fiscală și petentă, întâlnirile dintre acestea, în perioada cuprinsă între data începerii și data finalizării acțiunii de inspecție;
- analiza finală a dosarului prețurilor de transfer prezentat de petentă a putut fi definitivată abia după depunerea de către aceasta a celei de-a doua completări, respectiv 29.07.2013;
- dosarul pus la dispoziție de petentă, de la dosarul inițial și până la cea de-a doua completare, a prezentat abordări diferite ale unor activități, indicatori economici cu valori neclare etc. aspecte care au îngreunat analiza acestuia;
- totodată, afirmațiile petentei sunt în contradicție cu susținerile de la secțiunea B-1.2. din contestație privind necunoașterea temeiului legal și „imposibilitatea formulării de către Societate a unor apărări”.

Referitor la afirmațiile petentei în ceea ce privește posibilitatea ca tranzacțiile (achiziții și livrări) în relație cu terții să fie controlate, învederăm petentei faptul că așa cum rezultă din însăși afirmațiile sale, petenta nu are posibilitatea de a-și alege furnizorii și clienții și nici de a-și negocia condițiile contractuale, aceste operațiuni fiind efectuate de compania-mamă din Germania care îi este în același timp principalul client și furnizor. Mai mult, aceste afirmații nu au stat la baza stabilirii unor obligații suplimentare, ci doar au completat analiza dosarului prețurilor de transfer pus la dispoziție de petentă.

Referitor la companiile care nu au fost luate în considerare în eşantionul de comparabilitate ales de petentă, se reţin următoarele:

- așa cum admite inclusiv petenta, deoarece un număr de patru entități nu respectă condiția de independență, acel eşantion de comparabilitate nu poate fi acceptat ca fiind relevant;

În considerarea anexei nr. 178 la RIF, enumerăm mai jos cele 11 societăți care nu respectă criteriul de independență conform prevederilor art. 7, alin. (1). pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- o 1. A - în perioada de referință, dl. ...., a avut concomitent calitatea de director la S SRL și „ultimate owner” la A ;
- o 3. AF - în perioada de referință, dl. .... a avut concomitent calitatea de director la AF SA și de administrator la NI SRL;
- o 4. B - în perioada de referință, dl. ... a avut concomitent calitatea de administrator la B SRL, la SEA SRL și la R SRL;
- o 5. F S.R.L. - societatea a deținut în perioada de referință o subsidiară, respectiv FSM SRL;
- o 6. GO - în perioada de referință, dl. ... a deținut concomitent calitatea de ultimate owner la GO SRL, company manager la OC și de administrator la SO SRL;
- o 8. MP - în perioada de referință, dl. ... a deținut concomitent calitatea de asociat unic și administrator la MP SRL și de administrator (+asociat) la MC SRL;
- o 9. PPMS - în perioada de referință, dl. .... a deținut concomitent calitățile de ultimate owner și administrator la PPMS SRL. de ultimate owner și administrator la N SRL, de administrator la PS SRL și de ultimate owner și administrator la RS;
- o 10. P - în perioada de referință, dl. .... a deținut concomitent calitatea de acționar cu 35% la P SRL și calitățile de asociat unic și administrator la PD SRL;
- o 11. R - în perioada de referință, dl. .... a deținut concomitent calitatea de administrator la R SA și de administrator la AFCV SRL;
- o 12. SB - este deținută în proporție de 28% de CFC SA;
- o 13. TP - în perioada de referință, dl. .... a deținut concomitent calitățile de ultimate owner și administrator la TP SRL, managing director la KMV GMBH, general partner representative la KPM GMBH, managing director la HWKV GMBH, managing director la KI GMBH, managing director și ultimate owner la K GMBH, managing director la K I G GMBH, general partner la KIG KG, general partner representative la HWK administrator și ultimate owner la W SRL, managing director la KIG GMVH.

Pe cale de consecință în condițiile în care chiar dacă ulterior formulării contestației a fost analizat punctual criteriul de independență prin prisma prevederilor art. 7, alin. (1). pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, care dispune:

*„21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:*

*a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt rude până la gradul al III-lea inclusiv;*

*b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;*

*c) o persoană juridică este afiliată cu alta persoană juridică dacă cel puțin:*

*(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;*

*(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;*

*(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”, așa cum a rezultat din analiza firmelor supuse analizei, acestea se circumscriu categoriei de persoane afiliate, în mod corect și legal nefiind acceptate de organele de inspecție fiscală în eșantionul prezentat de petentă.*

Totodată referitor la aceste 11 firme din eșantionul prezentat de petentă, redăm următoarele aspecte complementare, rezultate din studiul de comparabilitate efectuat de aceasta, astfel

o 1. A -

- în anul 2010 nu este specificat numărul de angajați și în consecință nu îndeplinește condiția-limită privind numărul minim de 30 de angajați;
- tot pentru anul 2010 nu sunt furnizate informații privind veniturile din exploatare și în consecință nu este îndeplinit criteriul privind cifra de afaceri minimă de 1.000.000 lei pentru fiecare an;

o 3. AF - în anii 2009 și 2010, nu îndeplinește criteriul minim de 30 angajați;

o 4. B -

- în niciunul din anii 2006-2010 nu îndeplinește criteriul minim de 30 de angajați;

- în anii 2009 și 2010 nu îndeplinește criteriul privind cifra de afaceri;
- o 6. GO -
  - în anii 2006, 2009 și 2010 nu este precizat numărul de angajați;
  - de asemenea, pentru anii 2006, 2009 și 2010 nu sunt prezentate veniturile din exploatare;
- o 8. MP -
  - pentru anii 2006 și 2007, lipsesc informații privind numărul de angajați;
  - pentru anii 2008 și 2009, numărul de angajați este inferior limitei de 30 de angajați;
  - pentru anii 2006 și 2007 lipsesc informații privind cifra de afaceri;
  - pentru anii 2008 și 2009, cifra de afaceri este inferioară limitei de 1.000.000 lei;
- o 9. PPMS -
  - în anii 2006, 2007 și 2008, numărul de angajați este inferior limitei de 30 de angajați;
  - pentru anul 2010 lipsesc informațiile privind numărul de angajați;
  - de asemenea, lipsesc informațiile privind cifra de afaceri din anul 2010;
- o 10. P -
  - în anii 2007, 2008, 2009 și 2010, numărul de angajați a fost sub valoarea limită de 30;
  - în anii 2009 și 2010, veniturile din exploatare au fost mai mici decât limita de 1.000.000 lei;
- o 11. R -
  - în anul 2006 nu este precizat numărul de angajați;
  - în anii 2009 și 2010, numărul de angajați este inferior limitei de 30;
  - pentru anul 2006 nu sunt furnizate informații privind veniturile din exploatare;
- o 13. TP -
  - în anii 2009 și 2010, numărul de angajați este inferior limitei de 30;
  - cifra de afaceri din anul 2010 este de asemenea inferioară limitei de 1.000.000 de lei.

În consecință, rezultă faptul că din cele 13 societăți incluse de petentă în eșantionul de comparabilitate, doar compania S.C. AT S.A. a îndeplinit criteriile de selecție, în timp ce toate celelalte 12 companii au avut cel puțin un motiv de excludere (unele dintre ele având chiar 5 motive de excludere). Așa cum se poate identifica din eșantionul de comparabilitate prezentat în anexa nr. 181 la RIF, această companie se regăsește în eșantionul constituit de organele de inspecție fiscală.

Referitor la afirmațiile petentei privind „forma vs substanța” economică a tranzacțiilor, precum și la analiza funcțională, precizăm următoarele:

- analiza funcțională prezentată de petentă nu a fost luată în considerare în integralitate tocmai pe motive de substanță economică;

- pentru situațiile în care afirmațiile din dosarul prezentat de societate necesitau justificarea cu documente, organele de inspecție fiscală au procedat în consecință, prin solicitarea de informații suplimentare.

### **I. Faptul că organele de inspecție fiscală au respins analiza societății pe baza a o serie de constatări și afirmații, multe dintre ele subiective și neargumentate legal**

Din lecturarea primului paragraf al acestui punct se constată că petenta face confuzie între secțiunile IV.5 din RIF - Concluzii privind dosarul prețurilor de transfer și completările acestuia și IV.6 din RIF - Analiza organelor de inspecție fiscală privind respectarea principiului valorii de piață la S.C. X ROMÂNIA S.R.L.

#### ***a) Lipsa indicatorilor financiari și a explicațiilor privind modul de determinare a ROTC***

Afirmațiile petentei nu pot fi avute în soluționarea favorabilă a contestației, pentru următoarele motive:

- așa cum este precizat în Raportul de Inspecție Fiscală și în solicitările de completare a dosarului inițial, pentru mai mulți indicatori utilizați de petentă, valorile nu concordau cu informațiile din situațiile financiare, balanțele de verificare etc.;

- mai mult, dacă în ceea ce privește anumiți indicatori au existat pentru fiecare în parte trei valori distincte, prin prima completare a dosarului a fost furnizată o a patra valoare; (a se vedea în acest sens cele menționate la punctul 1 din a doua solicitare de completare a DPT, prezentată în anexa nr. 161 la Raportul de Inspecție Fiscală);

- indicatorii utilizați de organele de inspecție fiscală la analiza de la secțiunea IV.6 sunt cei furnizați de petentă prin completarea a doua a dosarului prețurilor de transfer; (a se vedea în acest sens fișierul „...\_2006-2010...” de pe CD-ul anexat la completarea a doua a DPT (anexa nr. 174);

- prin confruntarea informațiilor din acest fișier cu bazele de date din gestiunea societății (fișierele „.....xls”) și cu informațiile din anexa nr. 4 la completarea a doua a dosarului prețurilor de transfer s-a ajuns la valorile de referință din dosar.

#### ***b) Mod neunitar de defalcare a activităților (producția de centuri tratată distinct dar producția de v și scule-matrițe tratată împreună)***

Din anexele nr. 10 și 161 la Raportul de Inspecție Fiscală, rezultă că solicitarea organelor de inspecție fiscală de a se analiza activitatea de producție de scule-matrițe separat de cea de producție de v a avut în vedere tocmai modalitatea de abordare a petentei. Astfel, dacă petenta a înțeles să analizeze separat fiecare activitate în parte, organele de inspecție fiscală au semnalat aceste excepții. Așa cum s-a semnalat faptul că producția de v a fost analizată împreună cu producția de scule și matrițe, au fost semnalate și aspectele referitoare la lipsa analizei

pentru producția de centuri de siguranță din anii 2006-2007, lipsa analizei achizițiilor de materii prime pentru producția de v etc.

Pe cale de consecință analiza organelor de inspecție fiscală efectuată la secțiunea IV.6 din Raportul de Inspecție Fiscală, a avut în vedere tocmai structura dosarului pus la dispoziție de petentă, respectiv anexa nr. 4 la completarea a doua a DPT (anexa nr. 168 la Raportul de Inspecție Fiscală).

***c) Includerea în eșantionul de comparabilitate a unor entități care nu îndeplinesc condițiile de independență***

Sușinerile de la acest paragraf sunt în fapt aceleași de la începutul paragrafului 2.1.8.4. în privința acestor afirmații, care au fost prezentate.

***d) Efectuarea unei analize prin compararea anului de referință al S.C. X ROMÂNIA S.R.L. Arad cu o medie multianuală pe trei ani anteriori pentru entitățile luate în eșantion***

Față de solicitarea petentei de a se calcula indicatorul „ROTC la nivelul X pe baze multianuale”, prezentăm mai jos motivele pentru care această solicitare nu poate fi reținută, astfel:

- impozitul pe profit în România este un impozit anual conform Codului fiscal;

- pentru a se putea efectua o comparație între indicatorii X și indicatorii din dosar, era necesară recalcularea indicatorilor din dosar, indicatori care reprezentau în fapt medii multianuale pe trei ani anteriori;

- mai mult, nu corespund nici perioadele, având în vedere faptul că anii de referință pentru ROTC al X au fost diferiți de anii de referință ai eșantionului, comparația unor date din ani diferiți nefiind concludentă.

***e) Includerea în eșantionul de companii comparabile a unor criterii manuale de excludere***

Așa cum rezultă din afirmațiile petentei, la data depunerii celei de-a doua completări a dosarului, adică 23.07.2013, Metodologia de control a PT din luna martie 2014 nu era încă aprobată, dar că aspectele legate de prețurile de transfer erau deja reglementate prin acte normative domestice, iar prin liniile directoare ale OECD tocmai că se recomandă utilizarea unor caracteristici economice relevante.

Referitor la criteriile manuale de selecție, învederăm petentei că sunt mult mai importante criteriile referitoare la cifra de afaceri și numărul de salariați (reflectă mărimea contribuabililor) față de cele utilizate de petentă în mod arbitrar. Astfel prin utilizarea acestor criterii arbitrare, dosarul inițial prezentat de petentă a ajuns la situația de a considera comparabile cu S.C. X ROMANIA S.R.L. societăți care aveau 2-3 salariați sau cifră de afaceri nesemnificativă.

Mai mult, având în vedere cele invocate de petentă raportat la maniera în care a prezentat analiza din anexa nr. 4 la completarea a doua a DPT, rezultă că petenta însăși se află în confuzie în legătură cu modul în care a utilizat ca și criterii manuale de selecție, tocmai cifra de afaceri și numărul de salariați.



***f) Argumentarea fără a fi susținută cu documente a afirmației că petenta este remunerată pentru activitatea de producție de v în beneficiul entităților afiliate pe baza de cost plus o marjă de profit de 5%, contrazisă și de ajustarea efectuată în anul 2010 de societatea verificată aferentă anului 2007 de la 0,08% la 1,00% și nu la 5%***

Argumentația dezvoltată de petentă apare ca fiind fără temei în condițiile în care afirmația de mai sus a organelor de inspecție fiscală a fost una complementară constatărilor din cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală, fără influență în analiza prețurilor de transfer.

Totuși nici cu ocazia inspecției fiscale, nici cu ocazia formulării contestației petenta nu a clarificat aspectul privind nivelul de rentabilitate de 5% în relațiile din grup astfel:

- nu a fost pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală niciun document care să poată fi măcar asimilat unor „*politici de prețuri de transfer a grupului*” și din care să rezulte acest nivel minim de rentabilitate obligatoriu de 5%;
- dacă S.C. X ROMÂNIA S.R.L. ar fi respectat acea „*politică de prețuri de transfer a grupului*” invocată și ar fi avut o rentabilitate de 5% în relația cu afiliații, nu s-ar mai fi impus nicio ajustare pentru anul 2007, întrucât rentabilitatea de 5% ar fi fost superioară pragului de 1,00% la care s-a efectuat ajustarea voluntară;
- mai mult, în niciunul dintre anii de referință, petenta nu s-a apropiat măcar de pragul de rentabilitate de 5%;
- dacă petenta ar fi înregistrat în fiecare an din perioada de referință o rentabilitate de 5%, nu ar mai fi fost necesare ajustări de prețuri de transfer în relația cu entitățile afiliate deoarece quartilele inferioare rezultate din analiza finală a organelor de inspecție fiscală au fost mult sub această valoare.

***g) Nu s-a efectuat o analiză privind respectarea principiului valorii de piață a achizițiilor de materii prime, materiale, etc. necesare activității de producție de v și scule - matrițe de la furnizori afiliați***

Referitor la susținerile petentei conform cărora organele de inspecție fiscală nu au fost consecvente deoarece au solicitat o analiză distinctă a prețurilor de transfer pentru achiziția de materii prime și materiale necesare în activitatea de producție de v și scule-matrițe, dar la propria analiză de la final au utilizat metoda folosită de petentă, precum și susținerile petentei conform cărora analiza prezentată de petentă nu necesită o analiză distinctă pentru achiziția de materii prime și materiale întrucât dat fiind modul de calcul al marjei nete, acesta este influențat și de costurile de achiziție de materii prime și materiale, se rețin următoarele:

- solicitarea organelor de inspecție fiscală de a se prezenta o analiză distinctă a fost efectuată pe baza următoarelor considerente:

- așa cum reiese din anexa nr. 135 la Raportul de Inspecție Fiscală, petenta a înregistrat în perioada 2006 - 2010 achiziții de la afiliați în valoare totală de .... lei, valoare semnificativă;
  - maniera de prezentare a dosarului prețurilor de transfer pus la dispoziție de petentă era bazată tocmai pe analiza distinctă a fiecăror tipuri de operațiuni, totuși lipsind analiza unora dintre activități, precum și cea a achizițiilor de materii prime și materiale pentru producția de v și scule matrițe;
  - în corespondență, pentru cealaltă activitate preponderentă a petentei, respectiv producția de centuri de siguranță, aceasta a prezentat în dosar o analiză a achizițiilor de materii prime și materiale, chiar dacă aceasta nu a justificat respectarea principiului valorii de piață;
  - de asemenea, având în vedere faptul că activitatea de producție de scule și matrițe a înregistrat an de an pierderi semnificative în raport cu veniturile acesteia, se impunea o astfel de analiză a achizițiilor necesare producției de scule și matrițe, în condițiile în care sculele și matrițele au fost utilizate pentru uz propriu sau au fost vândute exclusiv către afiliați;
  - analiza globală prezentată de petentă pentru activitatea de producție de v și scule-matrițe în dosarul inițial nu justifică utilizarea unor prețuri de piață, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat cele două completări ale dosarului (conform anexelor nr. 10 și nr. 161 la RIF);
  - în analiza din anexa nr. 4 la completarea a doua a DPT, pentru anii 2006-2008, petenta a concluzionat că în anii 2006 și 2007 nu a fost respectat principiul valorii de piață, motiv pentru care s-ar fi impus o analiză distinctă a prețurilor de transfer pentru achiziția de materii prime, materiale etc. pentru producția de v și scule-matrițe;
- la analiza finală a prețurilor de transfer, prezentată la secțiunea IV.6 din Raportul de Inspecție Fiscală, organele de inspecție au avut în vedere considerentele prezentate la secțiunea IV.5.5. (paginile 245-246) din RIF, astfel:
- materiile prime și materialele achiziționate de la companii afiliate pentru fabricarea de v și scule-matrițe se regăsesc în produse vândute atât către clienți afiliați, cât și în produse vândute către clienți neafiliați (terți);
  - dacă în ceea ce privește produsele vândute exclusiv către clienți afiliați, componenta de achiziție de la afiliați a fost agregată indirect prin ajustarea veniturilor, astfel încât pentru respectiva activitate să se obțină un nivel de rentabilitate, pentru produsele vândute către neafiliați (terți), situația este diferită;
  - considerând că vânzarea către terți a producției de v s-a efectuat la preț de piață, plecând de la formula matematică de calcul a Ratei Rentabilității Costurilor, având în vedere nivelul de rentabilitate al eșantionului de ... de societăți, în situațiile în care ROTC pentru X a fost mai mic decât cuartila inferioară rezultată din eșantion, au fost ajustate costurile aferente acestor venituri, astfel încât prin diminuarea acestora (a costurilor), să se obțină o rentabilitate la nivelul eșantionului;

- formula de calcul a Ratei Rentabilității Costurilor este următoarea:  

$$\frac{\text{Venituri de la Terți} - \text{Costuri alocate veniturilor de la Terți}}{\text{Costuri alocate veniturilor de la Terți}} = \text{ROTC TERȚI}$$

- aceste costuri alocate (din punctul de vedere al destinației) vânzărilor către terți includ atât costuri cu achiziții de la afiliați, cât și costuri cu achiziții de la terți;
- considerând că achizițiile de la terți au fost efectuate la preț de piață, rezultă că ajustările de costuri astfel efectuate reprezintă ajustări ale costurilor de la afiliați (inclusiv, dar nelimitându-se la costurile cu materii prime și materiale).

Pe cale de consecință pentru motivele mai sus expuse afirmațiile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

***h) Afirmația că până la aderarea României la UE producătorii de autovehicule au solicitat ca aceste achiziții să se facă de la societatea mamă nu a fost susținută cu documente și nu poate fi susținută în condițiile în care societatea verificată este în imposibilitate de a-și negocia contractele de achiziții sau livrări, inclusiv cu terții, acestea fiind negociate de grup, iar societatea verificată doar „semnează aceste contracte la nivel local”***

Mai jos prezentăm pe scurt susținerile petentei conform cărora invocarea de către organele de inspecție fiscală a acestor argumente „nu poate reprezenta în sine un motiv plauzibil pentru stabilirea unui profil funcțional de producător pe bază de contract” pentru următoarele motive:

- societatea „a subcontractat funcția de negociere cu furnizorii și clienții către compania - mamă X AG, „funcție pentru care și-a asumat toate riscurile și beneficiile și a plătit o remunerație”
- „în calitate de parte contractantă în raportul juridic cu clienții/furnizorii independenți își asumă toate obligațiile și riscurile care reies din contract și beneficiază de toate drepturile contractuale ce ii sunt conferite”.

Față de susținerile petentei, se constată următoarele:

- așa cum reiese din conținutul Raportului de Inspecție Fiscală (pagina 239, invocată chiar de petentă), aspectul indicat de petentă privind solicitarea producătorilor de autovehicule de a achiziționa produse prin intermediul companiei-mamă nu reprezintă în fapt singurul motiv pentru care organele de inspecție fiscală au caracterizat activitatea de producție de centuri de siguranță din anii 2009-2010 ca fiind una de producător pe bază de contract;
- la paragraful IV.5.1.2. (pag. 239 din Raportul de Inspecție Fiscală) sunt prezentate sintetic toate argumentele organelor de inspecție fiscală privind această încadrare;
- mai mult, la secțiunea IV.4.4.2 din Raport, (pagina 228 și următoarele - literele a-q) sunt detaliate toate aspectele care au dus la caracterizarea

producției de centuri de siguranță și pentru perioada 2009-2010 ca fiind aceea de producător pe bază de contract;

- detaliile prezentate la secțiunea IV.4.4.2 din Raportul de Inspecție Fiscală au rezultat din analiza funcțiilor și riscurilor prezentată în dosarul pus la dispoziție de petentă și din alte documente puse la dispoziție în timpul inspecției fiscale.

***i) Imposibilitatea certificării și verificării datelor X Japonia prezentate ca fiind sigure și reale (în privința vânzării de materii prime și materiale către X , pagina 240 din Raportul de Inspecție Fiscală)***

Referitor la afirmațiile petentei privind neacceptarea datelor furnizate pentru rentabilitatea XJ DGRFP Timișoara are în vedere secțiunile IV.2.3.1.2.2.. IV.3.3. pct. 5 și IV.4.3. pct. 5 din Raportul de Inspecție Fiscală. La aceste secțiuni din Raport sunt prezentate detaliat toate argumentele privind certificarea informațiilor privind rentabilitatea XJ, compania care în fapt controlează întregul grup X la nivel mondial.

Așa cum este specificat la secțiunea IV.4.3. pct. 5 din Raport, conform prevederilor art. 2. alin. (1) și art. 2, alin. (2) din O.M.E.F. 222/2008, sarcina probei în ceea ce privește întocmirea dosarului prețurilor de transfer, este responsabilitatea contribuabilului, astfel dacă petenta a ales această metodă de analiză, avea obligația legală, conform art. 65 Cod procedură fiscală, de a se asigura de faptul că poate furniza informații certe și verificabile.

***j) Neefectuarea unei analize asupra furnizorilor neafiliați grupului X , în condițiile în care și aceste tranzacții sunt tranzacții controlate (pagina 241 din Raportul de inspecție fiscală)***

În ceea ce privește afirmația petentei conform căreia legislația privind prețurile de transfer se aplică doar în cazul tranzacțiilor controlate dintre părți afiliate, arătăm că într-adevăr, prevederile art. 11, alin. (2), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare se referă la tranzacții între persoane afiliate. Totuși, din lecturarea paginii 241 a RIF, rezultă faptul că referirea organelor de inspecție fiscală de la pag. 241 din Raport avea ca scop strict prezentarea situației de fapt identificate și a situațiilor posibile de nerespectare a prețurilor de piață.

Referitor la aspectul invocat de petentă, cităm următoarele paragrafe din Ghidul OECD:

*„0.1 Aplicarea principiului lungimii de braț se bazează în general pe compararea condițiilor unei tranzacții controlate cu condițiile tranzacțiilor ce au loc între companii independente. Pentru ca o astfel de comparație să aibă utilitate, caracteristicile economice relevante ale situațiilor ce se compară trebuie să fie suficient de comparabile. A fi comparabile înseamnă că niciuna din diferențele (dacă acestea există) dintre situațiile comparate nu ar putea să afecteze substanțial condițiile supuse examinării în cadrul metodologiei (ex. preț sau marfă), sau că pot fi efectuate ajustări cu un grad suficient de acuratețe pentru a elimina efectul unor astfel de diferențe. În stabilirea gradului de*

comparabilitate, incluzând și ajustările necesare pentru a determina comparabilitatea, este necesară înțelegerea modului în care companiile neafiliate evaluează tranzacțiile potențiale. Companiile independente, când evaluează termenii unei tranzacții potențiale, vor compara tranzacția cu alte opțiuni realiste ce le stau la dispoziție, și vor intra în această tranzacție numai dacă nu găsesc nicio altă alternativă care să fie în mod clar mai atrăgătoare. De exemplu, este improbabil ca o companie să accepte prețul oferit pentru produsele sale de o companie independentă dacă știe că alți clienți potențiali suni dispuși să plătească mai mult în condiții similare. Acest punct este relevant în chestiunea comparabilității, deoarece în general companiile independente vor lua în considerare toate diferențele relevante din punct de vedere economic dintre opțiunile realiste ce le stau la dispoziție (cum ar fi diferențele în nivelurile de risc sau alți factori de comparabilitate discutați în continuare), atunci când evaluează aceste opțiuni. De aceea, atunci când efectuează comparația impusă de aplicarea principiului lungimii de braț, administrațiile fiscale ar trebui să ia de asemenea în considerare aceste diferențe când slăbesc comparabilitatea situațiilor comparate și ajustările necesare pentru realizarea acestei comparabilități.”

„0.2 O altă considerație este aceea dacă există o perspectivă plauzibilă că urmând strategia de afaceri, veniturile obținute să justifice costurile acesteia pe o perioadă de timp, perspectivă care ar fi acceptabilă într-un aranjament la lungime de braț. Este recunoscut faptul că o strategie de afaceri cum este penetrarea pieței poate eșua, și eșecul acesteia nu permite de la sine ignorarea strategiei din punct de vedere al prețurilor de transfer. Totuși, dacă un astfel de rezultat anticipat nu era plauzibil la momentul tranzacției, sau dacă strategia de afaceri pretinsă nu are succes, dar este totuși continuată dincolo de limitele pe care le-ar accepta o companie independentă, atunci declarația contribuabilului poate fi îndoielnică. În stabilirea perioadei de timp care ar fi acceptabilă pentru o companie independentă, administrațiile fiscale pot dori luarea în considerare a unor dovezi cu privire la strategiile de comerț evidente în țara în care se implementează strategia de afaceri. În final, cel mai important considerent este dacă strategia respectivă avea perspective plauzibile de succes într-un viitor previzibil (recunoscându-se în același timp că strategia poate eșua), și dacă o parte ce acționa la lungime de braț ar fi fost gata să își sacrifice rentabilitatea pe o perioadă de timp similară în astfel de circumstanțe economice și condiții de concurență.”

**II. Faptul că profilul funcțional al petentei ar fi, conform organelor de inspecție fiscală, cel de producător pe bază de contract pentru toată activitatea de producție (producția de v , producția de scule-matrițe și producția de centuri de siguranță) pe parcursul întregii perioade 2006-2010**

Referitor la pasajele invocate de petentă de la paginile 188-189 din Raportul de Inspecție Fiscală, învederăm că la caracterizarea profilului funcțional trebuie să se țină seama în primul rând de analiza funcțiilor și riscurilor așa cum au fost prezentate în dosar, iar cu privire la ponderea vânzărilor către afiliați sau terți în

total vânzări (atât ca și criteriu de departajare, cât și ca valoare procentuală), nu există o asemenea prevedere legală. Cele două aspecte sunt complementare și nu se exclud.

Pentru cele două profiluri funcționale (producător cu funcții și riscuri depline vs producător pe bază de contract) petenta prezintă o analiză proprie care nu poate fi luată în considerare. Astfel, petenta afirmă în mod eronat că diferența între un producător cu funcții și riscuri depline și un producător pe bază de contract constă doar în faptul că dacă în primul caz producătorul cu funcții și riscuri depline efectuează activități de producție care implică și achiziția de materii prime, în cel de-al doilea caz, producătorul pe bază de contract poate cumpăra materiile prime. Aspectele invocate de petentă nu sunt în concordanță cu realitatea, și nici cu definițiile din Metodologia de Control, invocată de petentă.

Ma mult, aspectul privind posibilitatea ca un producător să-și poată achiziționa materiile prime nu este prezentată în definiția citată ca o condiție de departajare între cele două profiluri funcționale. Această condiție nu există de altfel nici în Codul Fiscal, în Normele Metodologice, în O.M.E.F. 222/2008 și nici în Ghidul OECD.

Concluzia petentei privind faptul că „*sursa acestor achiziții sau ponderea achizițiilor de la furnizori afiliați și furnizori neafiliați în total achiziții nu este relevantă în definirea profilului funcțional de producție, nici dacă ar fi fost de 100% de la societăți afiliate*” nu poate fi acceptată în situația în care definițiile celor două profiluri funcționale nu prevăd acest fapt.

Referitor la importanța achizițiilor în analiza respectării principiului valorii de piață, se rețin următoarele:

- achizițiile de bunuri, indiferent de calitatea în care acționează un producător generează acestuia costuri cu respectivele achiziții (materii prime, materiale, servicii etc.);
- aceste costuri influențează rentabilitatea producătorului și implicit indicatorul de rentabilitate;
- în condițiile în care achizițiile de la afiliați comportă riscul ca acestea să nu fie efectuate la prețuri de piață (în dosarul prezentat de petentă, nu s-a făcut o analiză a achizițiilor pentru producerea de v și scule-matrițe, iar analiza achizițiilor pentru producția de centuri nu a justificat respectarea principiului valorii de piață), există riscul ca indicatorul de eficiență să fie denaturat pe partea de costuri;
- în condițiile în care valoarea indicatorului (ROTC al TK.RO) este denaturată sau prezintă riscul de a nu fi corectă, utilizarea acestuia în orice comparație va genera concluzii care nu sunt certe.

În consecință, aspectele referitoare la achiziții sunt foarte importante în analiza respectării principiului valorii de piață, neputând fi neglijate.

Așa cum rezultă din dosarul cauzei pentru ambele activități (fabricarea de v și scule-matrițe, respectiv fabrica de centuri de siguranță) materiile prime sunt

achiziționate de petentă. Prin urmare, aspectele invocate de aceasta nu sunt elocvente.

În concluzie, din cele două definiții nu rezultă ca și condiții de departajare (în producător cu funcții și riscuri depline sau în producător pe bază de contract) nici ponderea vânzărilor și nici ponderea achizițiilor.

Conform legislației care reglementează în domeniu, elocventă în departajare este analiza funcțiilor și riscurilor prezentate în dosarul prețurilor de transfer. Ori la prezentarea funcțiilor și riscurilor societății, aceasta nu a făcut o analiză separată a acestora, pentru fiecare dintre cele două profiluri funcționale, cu individualizarea diferențelor dintre acestea.

Tot referitor la natura de persoană afiliată/neafiliată a clienților, nu poate fi primită concluzia petentei privind utilizarea ponderii 50% a vânzărilor către clienți terți în totalul vânzărilor (pentru clasificarea activității în producător cu funcții și riscuri depline sau în producător pe bază de contract) deoarece așa cum s-a precizat anterior, nu există o bază legală pentru utilizarea acestui criteriu, nu s-a ținut cont de funcțiile și riscurile prezentate în dosar.

Suplimentar, arătăm că oricât de semnificativ ar fi criteriul privind ponderea clienților, petenta nu poate neglija aspectul că cea mai mare parte a intrărilor este efectuată de la afiliați (materii prime, materiale, servicii, mijloace fixe etc.), achiziții care au fost decise de compania-mamă din Germania și pentru care nu s-a justificat utilizarea unor prețuri de piață.

Așa cum rezultă din conținutul dosarului prețurilor de transfer, precum și din Raportul de Inspecție Fiscală, alegerea clienților X este făcută de compania-mamă, X AG din Germania, în condițiile de față, indiferent de faptul că unul sau altul dintre clienți este sau nu afiliat cu X, câtă vreme decizia alegerii clientului nu aparține X, ci este impusă de compania-mamă X AG Germania, nu poate fi vorba despre un producător cu funcții și riscuri depline, ci de un producător pe bază de contract.

Chiar dacă pe unele facturi de vânzare ale X apare ca și client o companie din afara grupului X (aspect juridic), câtă vreme alegerea clientului și mai mult, negocierea condițiilor contractuale a fost atributul companiei-mamă X AG (aspect economic), conform pct. 49 din O.M.F.P. 1752/2005 (principiului prevalenței economice asupra juridicului) această relație cu clientul nu poate fi considerată ca fiind una independentă.

Plecând de la pasajul citat de petentă de la pag. 22 din Metodologia de Control a Prețurilor de Transfer, privind posibilitatea ca în practică să poată fi întâlnite „*variațiuni ale celor două profile funcționale, în funcție de modul de alocare a funcțiilor și riscurilor între părți*” reiterăm faptul că, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, petenta nu a făcut o analiză a funcțiilor și riscurilor astfel încât să fie evidențiate argumente care să ducă la o caracterizare diferită a activității (producător cu funcții și riscuri depline vs producător pe bază de contract).

Prin urmare, în considerarea celor prezentate secțiunea IV.4.4.2 din Raport, (pagina 228 și următoarele - literele a-q), rezultă că organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au clasificat activitatea de producție de v din anii 2009-2010 ca o activitate de producător pe bază de contract, plecând de la alocarea funcțiilor și riscurilor; la această măsură s-a ajuns pe baza informațiilor și documentelor primite pe parcursul inspecției fiscale, precum și a conținutului dosarului prețurilor de transfer.

i. Referitor la „funcția de achiziție”, detaliată de petentă în pag. 80-81 din contestație, aceasta afirmă că „în virtutea contractului de servicii de management, X a subcontractat către societatea-mamă negocierea cu furnizorii independenți/afiliați”, precum și faptul că „ponderea achizițiilor de la părți afiliate în total achiziții nu are nicio relevanță în stabilirea unui profil funcțional pentru activitatea de producție”; în baza celor două argumente, petenta arătând că cele constatate de organele de inspecție fiscală sunt netemeinice și nefundamentate.

Referitor la „subcontractarea” de către X a serviciilor de management către compania-mamă X AG Germania, se rețin următoarele:

- contractul în cauză este prezentat în copie în anexa nr. 89 la Raportul de Inspecție Fiscală;
- pe același principiu, al „subcontractării”, X a mai încheiat cu compania-mamă X AG Germania, un contract de prestări de servicii (anexa nr. 43 la Raport) și un contract de punere la dispoziție de personal (anexa nr. 90 la Raport);
- funcțiile-cheie din cadrul X au fost (și sunt și în prezent) ocupate de: → persoane angajate ale companiei-mamă din Germania , detașate la X sau de  
→ persoane angajate ale X , cu precizarea că recrutarea persoanelor din managementul X este supusă în toate cazurile, aprobării de către X AG Germania (pag. 57 din anexa nr. 4 la completarea a doua a DPT - anexa nr. 168 la Raport);
- deciziile care în condiții normale de piață (în cazul unui producător independent), ar fi trebuit să fie luate de către X (în acest caz, deciziile privind negocierea cu clienții, volumul tranzacțiilor, termenele de livrare, locul livrării, condițiile de transport, termenele de plată, condiții de garanție etc.) sunt în fapt decizii ale companiei-mamă, X AG Germania;
- în acest sens, facem trimitere tocmai la motivul pentru care a fost introdus principiul deplinei concurențe (lungimii de un braț), sens în care cităm punctul 6 din prefața la Ghidul OECD care prevede că:

„1. Pentru a aplica abordarea entității separate la tranzacțiile intra-grup, membrii individuali ai grupului trebuie să fie impozitați pornind de la ideea că acționează la o lungime de braț în tranzacțiile pe care le efectuează între ei. Cu toate acestea, relația dintre membrii unui grup de MNE-le le poate permite membrilor grupului să stabilească condiții speciale în cadrul relațiilor lor intra-



grup, relații care diferă de cele ce s-ar fi stabilit dacă membrii grupului ar fi acționat ca și companii independente ce operează pe piețe deschise. Pentru a asigura aplicarea corectă a abordării entității separate, țările membre OECD au adoptat principiul lungimii de braț, potrivit căruia ar trebui eliminate efectele condițiilor speciale la nivelul profiturilor.”

- faptul că pentru acest „serviciu” prestat, compania-mamă din Germania este remunerată, nu este relevant pentru situația de față, deoarece în această situație primează aspectul referitor la persoane juridică ce negociază efectiv cu clienții.

Referitor la „demonstrația” faptului că „ponderea achizițiilor de la părți afiliate în total achiziții nu are nicio relevanță în stabilirea unui profil funcțional pentru activitatea de producție”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, nefiind fundamentată pe o normă legală, în realitate chiar petenta subliniind anterior prevalența structurii vânzărilor (afiliați vs terți) față de structura achizițiilor.

*ii. În ceea ce privește mecanismul de stabilire a prețurilor (litera i la pagina 231 din Raportul de inspecție fiscală)*

Referitor la afirmația petentei privind costurile de transport în cazul clienților T , H și N , invocarea faptului că în perioada 2006-2010 X ar fi vândut centuri de siguranță și către terți și ar fi suportat costurile cu transportul nu este relevantă din următoarele motive:

Conform tabelului de la pag. 49 din completarea a doua la DPT. - anexa nr. 168 la Raport, transportul bunurilor la clienții T , H și N a fost suportat de către S.C. X ROMÂNIA S.R.L. ( X ).

Conform afirmațiilor petentei de la pag. 52 (Mecanismul de stabilire a prețurilor - C-Centuri de siguranță - a) vânzări intra-grup), „în perioada anilor fiscali 2006-2010, X a vândut centuri de siguranță către X -P AG, clienții finali fiind T , H și N ... .. a calculat remunerația X prin scăderea din prețul de vânzare stabilit cu clientul a costurilor de transport.(...)”.

Astfel ne aflăm în situația în care așa cum rezultă și din pag. 231-232 din RIF, costurile cu transportul centurilor de siguranță la cei trei clienți T , H și N au fost suportate în fapt de către S.C. X ROMÂNIA S.R.L. Diminuarea prețului de vânzare a centurilor în cauză cu costurile de transport de către compania-mamă X AG din Germania reprezintă în fapt recuperarea unor costuri pe care aceasta (X AG) nu le-a înregistrat/suportat în realitate Trimiterea la situații în care X ar fi vândut centuri de siguranță către clienți finali suportând costurile cu transportul nu este relevantă în situația de față, atâta timp cât în cazul clienților T , H și N există doar clauza privind asigurarea transportului de către X . Tabelul invocat nu conține situații privind livrări către acești clienți cu suportarea transportului de către compania-mamă din Germania X AG sau de către clienți.

Referitor la costurile vamale (ale societății-mamă din Germania) în cazul clientului H TR din orașul Bursa - Turcia, petenta afirmă că întrucât acest client nu este dintr-o țară membră a UE, pentru tranzacțiile în cauză se aplică taxe vamale la achiziția din România. Învederăm petentei faptul că taxele vamale de import sunt în sarcina importatorului, adică nu în sarcina X sau X AG Germania care au calitatea de exportatori. Prin urmare, organele de inspecție corect și legal au constatat faptul că aceste costuri vamale invocate nu au generat costuri la compania-mamă X AG Germania.

Referitor la costurile de depozitare ale societății-mamă, petenta indică două locuri de depozitare (N... și A...), dar nu indică adresa acestora. Referitor la eventualele costuri ale companiei-mamă cu depozitarea în aceste locații, nici în etapa de soluționare a contestației, nici în cursul inspecției fiscale, nu au fost prezentate documente care să probeze aceste afirmații, or în condițiile art. 65 din Codul de procedură fiscală, sarcina probei incumbă în sarcina petentei, care nu a probat cu documente existența costurilor de depozitare.

Referitor la costurile de garanție, petenta susține că așa cum este precizat în dosarul prețurilor de transfer, „X AG se poate întoarce” împotriva petentei (X ) pentru acordarea de compensații pentru costurile de garanție și în plus, afirmă că acest fapt reprezintă doar „o posibilitate, nu și că există o regulă în acest sens”, în condițiile în care deși „Pentru produsele vândute către clienții independenți, garanția produselor este gestionată de către X .”, așa cum însăși petenta a precizat în DPT și completările ulterioare „Contractele încheiate de X cu clienți independenți sunt negociate la nivel de grup”.

Referitor la costurile cu activitățile de vânzare ale companiei-mamă din Germania, în calitate de distribuitor, în dosarul pus la dispoziție de petentă, aceste costuri sunt doar enunțate, fără a se prezenta detalii, exemplificări și/sau documente care să ateste realitatea acestora.

Mai mult, celelalte costuri (de transport, depozitare, vama, garanție) au fost suportate de către X (transport și garanție), nu au existat în realitate (costuri vamale) sau nu au fost justificate (depozitare și vânzare), așa cum s-a prezentat anterior.

Referitor la vânzările intra-grup, se constată pe baza tabelului de la pag. 52 din anexa nr. 4 la completarea a doua a dosarului (anexa nr. 168 la RIF) că cel puțin 5% din valoarea facturată de X AG Germania către clienții finali reprezintă câștigul net al companiei-mamă. Aceasta în condițiile în care în anii 2009 și 2010 ROTC al petentei (X ) în relația cu clienții afiliați (ROTC GRUP) a fost de - 5,83% și -3,38%, așa cum rezultă din tabelul de la pagina 10 din anexa nr. 4 la completarea a doua a DPT ( anexa nr. 168 la RIF).

Referitor la funcția de marketing și vânzări (litera j) la pagina 232 din Raportul de inspecție fiscală - petenta invocă o serie de prevederi din Ghidul

OECD, însă acestea nu sunt aplicabile în situația în care se constată existența unei contradicții între responsabilitatea și riscurile pentru funcția de marketing și încheierea unui contract pentru prestarea acestor servicii de către compania-mamă (fără riscurile de mai sus), câtă vreme atribuțiile companiei-mamă (conform acestui contract) sunt semnificative și câtă vreme nu există un producător independent care să încheie cu un terț un contract cu aceste condiții (transferarea funcțiilor fără responsabilități).

Afirmația petentei referitoare la negocierile companiei-mamă cu clienții sunt nefondate, în condițiile în care:

- compania-mamă a negociat cu clienții proprii în virtutea calității de vânzător (X AG Germania a cumpărat produse de la X , produse pe care apoi le-a vândut către proprii clienți);
- compania-mamă a negociat cu clienții X în baza contractului de management încheiat între X și X AG Germania.

Mai mult, afirmația petentei privind clauza expresă din Anexa A la contractul de management, nu concordă cu realitatea, în situația în care în conținutul Anexei A la Contractul de Management (anexa nr. 89 la Raportul de Inspecție Fiscală) nu există nicio „**prevedere expresă**” privind „*furnizarea de servicii doar pentru situația în care produsele X sunt vândute către terți*”.

Referitor la riscul de credit, petenta face un transfer de terminologie, utilizând pentru X AG Germania termenul de „agent de vânzare”, cu consecința minimalizării efectelor condițiilor contractuale impuse petentei în calitate de producător, respectiv X , or așa cum rezultă chiar din dosarul prețurilor de transfer, contractul în cauză este încheiat între un producător (X ) și compania-mamă Germania (X AG).

Referitor la argumentația petentei privind riscul de schimb valutar, aceasta nu este relevantă în cauza dedusă judecătii în situația în care acest „risc” de schimb valutar a fost al societății-mamă X AG Germania, în fapt, reprezentând o sursă suplimentară de venituri, având în vedere trendul crescător al cursul valutar din perioada 2009-2010.

Se constată că celelalte considerente prezentate în RIF referitor la analiza activității de producție de centuri de siguranță din perioada 2009-2010 (negocierea/aprobarea contractelor cu furnizorii din cadrul grupului sau independenți, procesul de producție - centuri de siguranță, planificarea producției, controlul de calitate al centurilor de siguranță, ambalarea și etichetarea de centuri de siguranță) nu au fost motivate de petentă în contestația formulată.

Pe cale de consecință în condițiile în care argumentele petentei nu s-au dovedit a fi justificate cu documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală și nici motivate sub aspect legal, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au clasificând activitatea de producție centuri de siguranță din anii 2009-2010 ca fiind una de producător pe bază de contract.

### **III. Faptul că, în efectuarea propriei analize, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile legale privind selecția metodei și a părții testate**

Referitor la argumentele prezentate de petentă privind aplicarea unei anumite metode și neaplicarea altor metode în vederea analizării prețurilor de transfer, în dosarul inițial și completarea a doua (selectarea metodei celei mai adecvate), se constată că organele de inspecție fiscală și-au exprimat punctele de vedere în conținutul Raportului de Inspecție Fiscală, pentru fiecare analiză în parte.

În ceea ce privește metoda aleasă de organele de inspecție fiscală, susținerile petentei sunt fără temei legal deoarece organele de inspecție au utilizat metoda contribuabilului, conform prevederilor punctului 22 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, respectiv: *„Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacțiilor”*.

Astfel, organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea legală a selectării unei alte metode doar în cazul estimării prețului de piață, conform prevederilor pct. 23 din Norme.

Referitor la susținerile petentei privind partea testată, învederăm că acestea nu sunt conforme cu realitatea pentru următoarele considerente:

- organele de inspecție fiscală nu au procedat la estimarea prețurilor de transfer, ci la ajustarea acestora;
- în fapt, analiza organelor de inspecție fiscală a fost efectuată pe baza dosarului (dosarul inițial, cele două completări și anexa nr. 4 la completarea a doua) pus la dispoziție de contribuabil;
- în ceea ce privește produsele livrate către clienți terți, partea testată a fost S.C. X ROMÂNIA S.R.L, întrucât existau informațiile necesare efectuării unei analize a prețurilor de transfer;
- chiar și în cazul achizițiilor de la companii afiliate, partea testată este tot S.C. X ROMÂNIA S.R.L. deoarece:
  - acesta este contribuabilul supus inspecției fiscale și nu furnizorii acestuia;
  - erau disponibile suficiente informații pentru efectuarea unei analize a prețurilor de transfer în ceea ce privește S.C. X ROMÂNIA S.R.L;
  - nu au fost disponibile suficiente date/informații pentru o analiză în care partea testată să fie furnizorii X ;
  - selectarea ca parte testată a furnizorilor afiliați ai petentei ar fi presupus efectuarea unor alte analize;
  - mai mult, așa cum s-a arătat în Raportul de Inspecție Fiscală, analiza prezentată de petentă pentru achizițiile de materii prime de la X Japonia, bazată pe rentabilitatea acesteia din distribuția de materii prime, nu a putut fi acceptată pentru mai multe considerente, dintre care amintim:
    - imposibilitatea certificării informațiilor privind indicatorii

furnizorului:

- produsele distribuite de furnizorul X Japonia difereau semnificativ de gama de produse comercializate de eşantionul de comparabilitate ales de petentă (var, ciment, materiale de construcții etc.).

În ceea ce privește operațiunile de vânzare de produse către clienți afiliați și cele de vânzare de produse către terți, subliniem faptul că dacă în cazul bunurilor vândute către clienți afiliați au fost ajustate veniturile X pentru a se respecta principiile de piață, în cazul bunurilor vândute către clienți terți, avându-se în vedere toate argumentele prezentate la secțiunile IV.5 și FV.6 din Raportul de Inspecție Fiscală, ajustările necesare pentru a se respecta principiile prețurilor de piață au fost făcute asupra cheltuielilor X .

#### **IV. Faptul că organele de inspecție fiscală au folosit o manieră inconsecventă de analiză a respectării principiului valorii de piață în perioada 2009-2010 față de perioada 2006-2008**

Referitor la afirmațiile petentei privind clasificarea activității de producție de centuri de siguranță din anii 2009 și 2010 ca fiind aceea de producător pe bază de contract, argumentele care au condus la menținerea profilului ca fiind de producător pe bază de contract au fost detaliate în cuprinsul prezentei.

Referitor la afirmațiile petentei cuprinse la acest punct, se rețin următoarele:

- așa cum este precizat la secțiunea IV.6 din Raportul de inspecție Fiscală, organele de inspecție au păstrat structura prezentată de petentă în DPT pus la dispoziție;

- profilul funcțional prezentat de petentă pentru activitatea de producție de centuri de siguranță din perioada 2009-2010 nu a fost luat în considerare de organele de inspecție fiscală pentru următoarele aspecte, așa cum rezultă și din secțiunile IV.4 și IV.5 din Raport, respectiv:

- în analiza petentei, singurul criteriu de diferențiere între cele două profile funcționale (producător pe bază de contract vs producător cu funcții și riscuri depline) a fost acela al ponderii vânzărilor către terți în totalul vânzărilor ori, așa cum s-a arătat mai sus în prezenta decizie și în Raportul de Inspecție Fiscală, nu există o motivație legală pentru acest criteriu;
- mai mult, având în vedere faptul că atât achizițiile, cât și livrările petentei sunt negociate/aprobate/decise (în fond, controlate și impuse) de companii din grup (altele decât X ), nu poate fi acceptată de către autoritatea fiscală o caracterizare de producător cu funcții și riscuri depline;
- totodată, analiza funcțională prezentată de organele de inspecție fiscală la secțiunea IV.4.4.2. a determinat încadrarea activității în cauză în profilul funcțional de producător pe bază de contract;

- prin urmare, această activitate de producător de centuri de siguranță din perioada 2009-2010 a fost analizată de către organele de inspecție fiscală ca o

activitate de producător pe bază de contract, utilizând aceeași metodă (TNMM), același eșantion de comparabile (... de societăți), același indicator de comparabilitate (ROTC) etc. așa cum este precizat la secțiunea IV.6 din Raportul de Inspecție Fiscală.

În sensul algoritmului utilizat de organele de inspecție fiscală sunt și prevederile punctului 22 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, precum și prevederile pct. 1.36 și 1.38 din Ghidul OECD:

*„22 Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacțiilor”*

*„1.36 Examinarea unei administrații fiscale asupra unei tranzacții controlate ar trebui să fie în mod normal bazată pe tranzacția întreprinsă efectiv de către companiile afiliate, așa cum a fost structurată de acestea, utilizând metodele aplicate de contribuabil în măsura în care acestea corespund măsurilor descrise în Capitolul II și III (...)”*

*„1.38 În ambele seturi de circumstanțe prezentate mai sus, caracterul tranzacției poate să fie mai curând generat de relația dintre părți în loc să fie determinat de condiții comerciale normale, și poate să fi fost structurat de către contribuabil astfel încât să eludeze sau să minimizeze impozitul. În astfel de cazuri, totalitatea termenilor ar fi rezultatul unei condiții care nu ar fi fost puse dacă părțile ar fi fost angajate în operațiuni la lungime de braț. Articolul 9 va permite deci o ajustare a condițiilor, pentru a reflecta condițiile la care ar fi ajuns părțile dacă tranzacția ar fi fost structurată în conformitate cu realitățile economice și comerciale ale părților ce operează la lungime de braț.”*

- având în vedere cele prezentate mai sus, afirmațiile petentei sunt fără suport legal, iar utilizarea termenilor de „abuzivă”, „arbitrară”, „rea-credință”, „nelegal” și „nejustificat” nu este motivată;

- în completarea celor de mai sus, la Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, în anexa nr. 11 organele de inspecție fiscală au prezentat un tabel cu ratele de rentabilitate (indicatorul utilizat în analiza prețurilor de transfer) ale petentei anterior controlului), ale eșantionului de comparabilitate utilizat de organele de inspecție fiscală (... de societăți UE) și ale grupului X - consolidat (așa cum a fost prezentat în dosar). În vederea unei analize reale a nivelului de rentabilitate la care a fost adusă petenta, prin compararea valorii mediane a ROTC (atât ca valori anuale, cât și ca medii multianuale pe 5 ani) din eșantionul de ... de societăți cu mediana ROTC pentru grupul X , rezultând că nivelul de rentabilitate la care a fost adusă petenta este chiar mai mic decât nivelul de rentabilitate al grupului X .

**2.1.8.5. În mod nelegal și netemeinic, organele de inspecție fiscală au respins studiile de comparabilitate întocmite de Societate și au pregătit**

## **propriul studiu de comparabilitate aplicabil întregii activități desfășurate de Societate în perioada 2006-2010**

### ***I. Faptul că studiile de comparabilitate pregătite de Societate și incluse în Dosarul Prețurilor de Transfer pentru perioada 2006 - 2010 au fost respinse în mod netemeinic și nelegal de către organele de inspecție fiscală***

#### ***a) În ceea ce privește neacceptarea unor societăți incluse de X în eșantionul final, pe motiv de neîndeplinire a criteriului de independență***

În ceea ce privește societățile identificate de organele de inspecție fiscală ca nerespectând criteriul de independență, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, redăm mai jos modul de selecție al organelor de inspecție fiscală, astfel:

- au identificat aceste societăți;
- le-au enumerat în tabelul de la anexa nr. 178 la Raport;
- au justificat nerespectarea criteriului de independență cu fișele extrase din baza de date Orbis (și prezentate de asemenea în anexa nr. 178);
- au indicat temeiul legal (art. 7, alin. (1), pct. 21, lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare), temei precizat în cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală la paginile 121, 143, 144, 146, 163, 226 și 227;
- tot referitor la acest aspect petenta a motivat și la secțiunea precedentă din contestație (2.1.8.4.);
- din consultarea fișelor prezentate rezultă în mod cert faptul că aceste societăți nu respectă principiul de independență conform definiției instituite de legiuitor.

Referitor la disponibilitatea informațiilor pentru părți, argument invocat de petentă, se rețin următoarele:

- baza de date Amadeus, utilizată de petentă este similară bazei de date Orbis, utilizată de organele de inspecție fiscală; ambele baze de date fiind furnizate de Bureau van Dijk și referitor la companiile din Uniunea Europeană conțin aceleași informații;
- petenta face o confuzie prezentând data actualizării informațiilor („data update”) ca fiind data introducerii informațiilor în baza de date Orbis; față de acest aspect, precizăm următoarele:
  - baza de date Orbis cuprinde date preluate de la Registrul Comerțului privind situațiile financiare raportate de contribuabili, precum și informații referitoare la asociați/administratori;
  - afirmația petentei ar induce artificial (fără a deține probe în acest sens) ideea nereală că acești contribuabili și-au depus situațiile financiare pentru perioada 2006-2010, și/sau și-au declarat modificări de management/acționariat pentru perioada 2006-2010, ulterior anului 2013;

- așa cum rezultă din fișele extrase din baza de date Orbis și anexate la Raportul de Inspecție Fiscală, la subsolul acestora apare mențiunea „data update”, care semnifică data la care au fost actualizate informațiile de către Bureau van Dijk, proprietarul bazei de date Orbis - aceste actualizări nu confirmă că se fac modificări ale situațiilor anterioare, ci pot presupune completarea cu situațiile depuse pentru anul precedent sau confirmarea informațiilor înregistrate anterior;
- petenta nu prezintă în motivarea contestației nicio dovadă a faptului că informațiile utilizate de organele de inspecție fiscală nu au fost disponibile acesteia la întocmirea dosarului prețurilor de transfer.

Referitor la afirmațiile petentei privind DVD-ul cu baza de date Amadeus, organele de inspecție fiscală în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației confirmă faptul că nu au putut utiliza acel DVD deoarece nu au în dotare un dispozitiv Blu-Ray, dar această situație nu poate determina infirmarea stării de fapt consemnată în RIF. De altfel, petenta nu a prezentat dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală privind faptul că organele de inspecție fiscală au utilizat date/informații care nu i-ar fi fost disponibile sau că datele/informațiile utilizate ar fi diferite (baza Amadeus vs Orbis).

*b) În ceea ce privește neacceptarea unor societăți incluse de X în eșantionul final pentru achiziția de materii prime din motive de lipsa de comparabilitate a produselor*

Referitor la aspectele privind gama de produse comercializate de companiile din eșantionul prezentat de petentă, subliniem următoarele:

- acest aspect privind natura produselor a fost doar unul din motivele care au dus la neconsiderarea ca relevantă de către organele de inspecție fiscală a analizei achizițiilor de materii prime și materiale pentru fabrica de centuri de siguranță, acesta având un caracter complementar deficiențelor identificate de organele de inspecție fiscală (în acest sens este analiza organelor de inspecție fiscală de la secțiunile IV.2.3 IV.3.3, IV.4.3, IV.4.4 precum și IV.5. din Raportul de Inspecție Fiscală);

- paragraful de la pagina ... din Raport, citat de petentă în contestație se referă doar la analiza organelor de inspecție fiscală prezentată la secțiunea IV.2.3.1.2.2. pentru dosarul inițial depus de aceasta;

- în ceea ce privește gama de produse comercializate de societățile din eșantionul pus la dispoziție de petentă, acestea diferă foarte mult de gama de produse achiziționate de X de la X Japonia;

- invocarea de către petentă a criteriului de teritorialitate România, nu este relevantă pentru următoarele considerente:

o păstrarea pentru eșantion a criteriului de teritorialitate România nu concordă cu faptul că furnizorul X Japonia nu este o companie din România;



o mai mult, s-a păstrat acest eșantion chiar dacă nu au putut fi identificate în România suficiente companii comparabile cu X Japonia, acceptându-se în eșantion companii care distribuie produse necomparabile (materiale de construcții etc...);

o în condițiile în care furnizorul X Japonia nu era din România, rezultă că nu exista vreun impediment extinderea criteriului de teritorialitate.

În ceea ce privește trimiterile petentei la paragraful 2.1.8.5.II din contestație, acestea vor fi avute în vedere la acea secțiune.

*c) În ceea ce privește neacceptarea utilizării unor indicatori de profitabilitate multianuali pentru societățile din eșantionul de comparare*

Trimiterile petentei la paragraful 3.44 din Ghidul OECD nu sunt relevante în cauza dedusă judecării, din următoarele motive:

- în propriile analize, petenta a comparat indicatorii unui an de referință (la X ) cu indicatori calculați ca medie multianuală pe trei ani anteriori (ROTC pentru anul „n” pentru companiile din eșantion reprezenta în fapt media ROTC din anii „n-1”, „n-2” și „n-3”);

- organele de inspecție fiscală au fost cele care au invocat prevederile paragrafului 3.44 din Ghid, având în vedere faptul că acele comparații de indicatori prezentate de petentă nu puteau fi luate în considerare pentru următoarele argumente:

- o utilizare conformă cu recomandările OECD ar fi presupus utilizarea de medii multianuale atât pentru eșantion, cât și pentru X sau utilizarea indicatorilor anuali atât pentru eșantion, cât și pentru X ;
- utilizarea acelor medii multianuale ducea la situația de a compara perioade de creștere economică cu perioade de stagnare sau chiar regres economic;
- valoarea unei medii multianuale reprezintă o „nivelare” a indicatorilor din anii de referință;
- impozitul pe profit este un impozit anual și în consecință, pentru X trebuia neapărat să se utilizeze indicatori anuali pentru o mai bună acuratețe;

Astfel concluzia care se impune este că o comparare acceptabilă ar putea fi compararea indicatorilor anuali, aspect confirmat de petentă deoarece la ultima variantă a DPT, a renunțat la utilizarea mediilor multianuale în analiza producției caracterizate ca producător pe bază de contract.

Referitor la motivația petentei că organele de inspecție fiscală au utilizat date multianuale, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în condițiile în care organele de inspecție fiscală precizează pe de o parte că nu au utilizat indicatori multianuali în cadrul analizelor efectuate DGRFP Timișoara se află în imposibilitatea analizării temeiniciei acestei susțineri a petentei, în condițiile în care aceasta nu indică punctual unde anume au fost utilizate aceste medii anuale, constatându-se astfel nemotivarea acestei pretenții cu vreo normă

legală sau stare de fapt conform art. 206 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală.

*d) In ceea ce privește imposibilitatea organelor de inspecție fiscală de a certifica și a verifica indicatorii de profitabilitate ai X Japonia în privința vânzării de materii prime și materiale către X*

Referitor la acest aspect, se reține că în conformitate cu dispozițiile art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat:

*„Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

În situația în care contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, în sarcina sa fiind obligația de întocmire a dosarului prețurilor de transfer în așa fel încât din cuprinsul acestuia să rezulte că relațiile comerciale și financiare respectă principiul lungimii de braț.

În concluzie, pentru motivele mai sus prezentate, rezultă că studiile de comparabilitate realizate de petentă au fost analizate de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile legale, lipsa de relevanță a acestora fiind fundamentată de către organele de inspecție fiscală conform prevederilor legale prezentate în Raportul de Inspecție Fiscală.

## ***II. Faptul că studiul de comparabilitate pe Uniunea Europeană pregătit de organele de inspecție fiscală nu respectă prevederile din legislația domestică și Ghidul OECD***

Referitor la afirmațiile petentei privind păstrarea aceluiași criterii de selecție (cifră de afaceri de min 1 milion de euro și număr minim de 30 salariați) în eșantionul la nivel de UE, se rețin următoarele:

- analiza organelor de inspecție fiscală a plecat de la premisa că eșantionul petentei nu poate fi utilizat deoarece doar o singură societate a îndeplinit în fapt criteriile de comparabilitate;
- în consecință, deoarece criteriul de teritorialitate România s-a dovedit neîndestulător (din 3 societăți în eșantion nu se pot determina patru segmente), apare ca fiind corectă și legală utilizarea criteriului de teritorialitate UE;
- pentru a păstra metoda (pct. 22 din Norme) și structura (pct. 1.36 din Ghid), utilizată de petentă, organele de inspecție fiscală au păstrat cele două criterii manuale de selecție referitoare la cifra de afaceri minimă și numărul minim de angajați;
- utilizarea altor criterii de selecție sau modificarea pragurilor criteriilor utilizate de contribuabil ar fi reprezentat o nerespectare a prevederilor legale;
- referitor la afirmațiile petentei privind așa-zisa lipsă de omogenitate a

eșantionului, învederăm că deoarece la stabilirea eșantionului de către petentă nu au fost utilizate criteriile privind omogenitatea companiilor, nici la stabilirea eșantionului UE nu au putut fi utilizate asemenea criterii care ar fi reprezentat criterii suplimentare;

- referitor la numărul de companii din eșantion – ... , în virtutea principiului general de drept *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* acesta nu reprezintă un „eșantion larg”.

În consecință, rezultă că la utilizarea acestor criterii s-au respectat prevederile legale și recomandările OECD.

Referitor la acceptarea în eșantionul UE a 10 societăți afiliate așa cum susține petenta, ulterior formulării contestației, organele de inspecție fiscală au analizat documentele prezentate de petentă în anexa nr. 2.1.8.1. la contestație, comparativ cu interogarea bazei de date Orbis, rezultând următoarele aspecte:

#### 1. A...Bulgaria EOOD:

- în anexa 2.1.8.1. este specificat: „conform informațiilor de pe websile, are sedii atât în Bulgaria, cât și în Turcia”;
- strict referitor la această afirmație, este nerelevantă întrucât faptul că firma ar avea două sedii în două țări nu presupune neapărat existența a două companii distincte care să fie afiliate;
- din pagina tipărită de pe website-ul companiei nu reiese, de asemenea existența a două companii care să fie afiliate;
- din fișa extrasă din baza de date Orbis, nu rezultă existența unei companii afiliate a societății, în Turcia;
- la o interogare a bazei de date Orbis cu criteriul „company name = A...”, nu a rezultat nicio companie A... cu sediul în Bulgaria;
- prin urmare, neexistând elemente care să ateste existența unei companii afiliate în perioada 2006-2010, nu se confirmă ipoteza că aceasta ar fi putut genera venituri și cheltuieli care să denatureze indicatorii societății prin tranzacții cu afiliați;
- în anexa nr. 12 la Referat sunt prezentate în fotocopie cele două extrase din baza de date Orbis privind compania A....

#### 2. ASHB SRO:

- în anexa nr. 2.1.8.1. este specificat faptul că din informațiile de pe site-ul companiei, aceasta are mai multe sedii și în plus se specifică faptul că dl. ---
- este acționar cu 50% la compania în cauză, și cu 50% la ASMH s.r.o.;
- faptul că firma deține mai multe sedii, nu semnifică în niciun caz faptul că aceasta se află în relații de afiliere cu alte companii;
- din pagina tipărită de pe website-ul companiei în afara faptului că societatea ar avea deschise câteva birouri, nu reiese existența a două companii care să fie afiliate;

- din fișa extrasă din baza de date Orbis, nu rezultă existența unei companii afiliate;
- interogând baza de date Orbis, a rezultat faptul că într-adevăr dl. .... este acționar cu 50% la compania în cauză, și cu 50% la ASMH s.r.o., dar conform fișei anexată de petentă (Amadeus), cât și din fișa Orbis, compania ASMH s.r.o. a avut activitate și implicit indicatori financiari **doar** în anii 2011, 2012 și 2013;
- în consecință, în perioada 2006-2010 această companie ASMH s.r.o. nu a avut activitate, nu se confirmă ipoteza că aceasta ar fi putut genera venituri și cheltuieli care să denatureze indicatorii companiei ASHB SRO în perioada 2006-2010;
- în anexa nr. 12 la Referatul întocmit conform pct. 3.6 din OPANAF nr. 2906/2014 a fost prezentată fișa extrasă din baza de date Orbis pentru companiile ASHB SRO și ASMH sro.

### 3. IV, SA

- din anexa nr. 2.1.8.1. rezultă conform informațiilor disponibile în Amadeus, că societatea are o subsidiară, IFS Limitada;
- interogând baza de date Orbis, a rezultat faptul că într-adevăr societatea IV SA are ca subsidiară societatea IFS Limitada, dar așa cum se poate observa din fișa Orbis, compania IFS Limitada a avut activitate și implicit indicatori financiari doar în anul 2013;
- în consecință, în perioada 2006-2010 această companie nu a avut activitate, nu se confirmă ipoteza că aceasta ar fi putut genera venituri și cheltuieli care să denatureze indicatorii companiei IV, SA în perioada 2006-2010;
- în anexa nr. 12 la Referatul întocmit conform pct. 3.6 din OPANAF nr. 2906/2014 sunt prezentate fișa extrasă din baza de date Orbis pentru companiile IV, SA și IFS Limitada.

### 4. L s.r.o

- în anexa nr. 2.1.8.1. este specificat faptul că din informațiile disponibile în Amadeus, dl. PP este acționar unic al societății și deține acțiuni și într-o altă societate PP
- din fișa extrasă din baza de date Amadeus, rezultă relația de afiliere descrisă mai sus;
- însă, interogând baza de date Orbis, a rezultat faptul că această companie „PP” a avut activitate și implicit indicatori financiari doar în anii 2012 și 2013;
- în consecință, deoarece în perioada 2006-2010 această companie nu a avut activitate, nu se confirmă ipoteza că aceasta ar fi putut genera venituri și cheltuieli care să denatureze indicatorii companiei L s.r.o. în perioada 2006-2010;

- în anexa nr. 12 la Referatul întocmit conform pct. 3.6 din OPANAF nr. 2906/2014 este prezentată fișa extrasă din baza de date Orbis pentru companiile L s.r.o și „PP”.

#### 5. M S.P.A.

- în anexa nr. 2.1.8.1. este specificat faptul că din informațiile disponibile în Amadeus d-na. ... care deține 60% din acțiunile societății este în același timp și UO la M USA Inc;
- din fișa extrasă din baza de date Amadeus rezultă informațiile invocate de petentă, însă, interogând baza de date Orbis, a rezultat faptul că într-adevăr d-na. ... este acționar cu 60% la compania în cauză, și UO la M USA Inc, dar așa cum rezultă atât din fișa Orbis, compania M USA Inc. nu a avut activitate și nu există indicatori financiari pentru niciun exercițiu financiar;
- în consecință, întrucât în perioada 2006-2010 această companie (M USA Inc) nu a avut activitate, nu se confirmă ipoteza că aceasta ar fi putut genera venituri și cheltuieli care să denatureze indicatorii companiei M S.P.A. în perioada 2006-2010;
- în anexa nr. 12 la Referatul întocmit conform pct. 3.6 din OPANAF nr. 2906/2014 sunt prezentate fișele extrase din baza de date Orbis pentru companiile M S.P.A. și M USA Inc.

#### 6. MS

- în anexa nr. 2.1.8.1. este specificat faptul că din informațiile disponibile în Amadeus dl. ... care deține 50% din acțiunile societății deține în același timp 100% din acțiunile societății ....;
- din fișa extrasă din baza de date Amadeus rezultă informațiile invocate de petentă, însă, interogând baza de date Orbis, a rezultat faptul că într-adevăr dl. .. care deține 50% din acțiunile societății deține în același timp 100% din acțiunile societății PJ, dar așa cum rezultă din fișa Orbis, compania PJ nu a avut activitate și nu există indicatori financiari;
- în consecință, deoarece în perioada 2006-2010 această companie (PJ) nu a avut activitate, nu se confirmă ipoteza că aceasta ar fi putut genera venituri și cheltuieli care să denatureze indicatorii companiei MS în perioada 2006-2010;
- în anexa nr. 12 la Referatul întocmit conform pct. 3.6 din OPANAF nr. 2906/2014 sunt prezentate fișele extrase din baza de date Orbis pentru companiile MS și PJ.

#### 7. O SA

- din anexa nr. 2.1.8.1. rezultă faptul că din informațiile disponibile în Amadeus, dl. ... care deține 100% din acțiunile firmei este în același timp UO la STA SA;

- din fișa extrasă din baza de date Amadeus rezultă informațiile invocate de petentă, însă, interogând baza de date Orbis, a rezultat faptul că într-adevăr dl. ... care deține 100% din acțiunile societății, este în același timp UO la STA SA, dar așa cum rezultă din fișa Orbis, compania STA SA nu a avut activitate și nu există indicatori financiari;
- mai mult, din ambele fișe, rezultă faptul că dl. ... este administrator la STA SA din 11.10.2013;
- în consecință, deoarece în perioada 2006-2010 această companie (STA SA) nu a avut activitate, nu se confirmă ipoteza că aceasta ar fi putut genera venituri și cheltuieli care să denatureze indicatorii companiei O SA în perioada 2006-2010;
- în anexa nr. 12 la Referatul întocmit conform pct. 3.6 din OPANAF nr. 2906/2014 sunt prezentate fișele extrase din baza de date Orbis pentru companiile O SA și STA SA.

#### 8. S. COM S.A.

- în anexa nr. 2.1.8.1. este specificat faptul că din informațiile disponibile în Amadeus dl. ... care deține 30% din acțiunile societății mai deține în același timp 50% din acțiunile BTS SRL;
- din fișa extrasă din baza de date Amadeus rezultă informațiile invocate de petentă, însă, interogând baza de date Orbis, a rezultat faptul că într-adevăr dl. ... deține 30% din acțiunile societății și este în același timp UO la BTS SRL, dar așa cum rezultă din fișa Orbis, compania BTS SRL a depus situații financiare doar pentru anii 2012 și 2013, și acelea fără activitate și fără indicatori financiari;
- conform informațiilor de site-ul Ministerului de Finanțe, [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro) reiese faptul că societatea BTS SRL a fost înființată în luna noiembrie 2011;
- în consecință, deoarece în perioada 2006-2010 această companie (BTS SRL) nu a avut activitate, nu se confirmă ipoteza că aceasta ar fi putut genera venituri și cheltuieli care să denatureze indicatorii companiei S. COM SA în perioada 2006-2010;
- în anexa nr. 12 la Referatul întocmit conform pct. 3.6 din OPANAF nr. 2906/2014 sunt prezentate fișele extrase din baza de date Orbis pentru companiile S. COM SA și BTS SRL.

#### 9. SN S.R.O.

- în anexa nr. 2.1.8.1. este specificat faptul că din informațiile disponibile în Amadeus, compania are o subsidiară, S-C s.r.o.;
- așa cum reiese însă din fișa Amadeus, dar și din fișa extrasă din baza de date Orbis, pentru întreaga perioadă în care a depus situații financiare și anume 2005-2013, acesta subsidiară a declarat o cifră de afaceri zero;
- în consecință, întrucât în perioada 2006-2010 această companie nu a avut activitate, nu se confirmă ipoteza că aceasta ar fi putut genera venituri și

cheltuieli care să denatureze indicatorii companiei SN S.R.O în perioada 2006-2010;

- în anexa nr. 12 la Referatul întocmit conform pct. 3.6 din OPANAF nr. 2906/2014 sunt prezentate fișele extrase din baza de date Orbis pentru companiile SN S.R.O. și S-C s.r.o.

#### 10. TA S.P.A.

- în anexa nr. 2.1.8.1. este specificat faptul că din informațiile disponibile pe website, societatea face parte din grupul T, cu sediul central în Italia și conform informațiilor disponibile în Amadeus, societatea este deținută în proporție de 88% de o altă societate, SSFR SRL;

- referitor la deținerea societății TA S.P.A. de către societatea SSFR SRL, așa cum rezultă atât din fișa Amadeus, cât și din fișa Orbis, societatea SSFR SRL nu deține în fapt 88% din capitalul social al TA S.P.A., ci doar este reprezentanta unor acționari care dețin cumulativ 88% din capitalul social al acesteia („*shareholders represented by S – S.*”)

- având în vedere prevederile art. 7. alin. (1), pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, („*între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer*”) și ținând cont de natura relației prezentate mai sus, se constată faptul că relația dintre o companie și investitorii săi nu este o relație comercială și prin urmare nu presupune existența unor livrări de bunuri sau prestări de servicii între acestea; astfel nu există preț de transfer și în consecință, faptul că societatea SSFR SRL reprezintă 88% dintre acționarii companiei TA S.P.A. nu poate constitui motiv de excludere a acesteia din eșantion;

- referitor la informațiile de pe website privind apartenența la grupul T Italia, organele de inspecție fiscală în cuprinsul Referatului cu propuneri de soluționare a contestației întocmit conform pct. 3.6 din OPANAF nr. 2906/2014, au precizat următoarele:

o cele două pagini listate de petentă de pe site-ul companiei TA S.P.A. la 27.04.2015 și prezentate în anexa nr. 2.1.8.1. reprezintă informații actualizate fără nicio referire la perioada 2006-2010;

o în conținutul site-ului [www.T.it](http://www.T.it) sunt prezentate sub titulatura „T in the world” (fără a se preciza explicit că acestea fac parte din același grup de companii) următoarele companii:

- T de Venezuela SA - Venezuela;
- T KFT - Ungaria;
- T - Turcia;
- EFS Inc - Canada;
- MM SRL - Italia;

o în scopul fundamentării constatărilor cuprinse în starea de fapt din actele contestate, organele de inspecție fiscală au procedat la identificarea unor

informații privind aceste companii în baza de date Orbis, constatându-se următoarele:

- T de Venezuela SA - Venezuela;
  - în baza de date Orbis nu sunt disponibile informații privind situații financiare depuse de această companie și în consecință, neexistând activitate declarată de către această companie, nu există posibilitatea denaturării unor tranzacții prin prețurile de transfer în perioada 2006-2010;
- T KFT - Ungaria;
  - conform fișei extrase din baza de date Orbis, nu rezultă o relație de afiliere între compania maghiară și TA S.P.A.;
  - conform Orbis, T KFT este deținută în proporție de 49% de către compania italiană F SRL, care la rândul ei este deținută în proporție de 97,45% de către SSFR SRL. Așa cum s-a precizat anterior, deținerea de către o societate de investiții nu reprezintă o relație de afiliere sub aspectul prețurilor de transfer;
- T - Turcia;
  - conform informațiilor din baza de date Orbis, compania a fost înființată la 11.04.2011 și în consecință, pentru perioada 2006-2010, nu există relații de afiliere cu TA S.P.A.;
- EFS - Canada;
  - compania este deținută în proporție de 20% (sub pragul de 25%) de către F S.R.L. Italia, fără a fi indicați alți acționari;
  - compania a fost înființată ulterior anului 2010, iar în baza de date Orbis sunt raportate situații financiare doar pentru anul 2014;
  - prin urmare, nu se poate identifica vreo relație de afiliere cu TA S.P.A. în perioada 2006-2010;
- MM SRL - Italia;
  - conform bazei de date Orbis, compania este deținută în proporție de 95% de către dl. ... care nu apare ca și acționar/administrator/etc. la alte companii;
  - prin urmare, nu se poate identifica vreo relație de afiliere cu TA S.P.A. în perioada 2006-2010;

o așadar, informațiile extrase de petentă la data de 27.04.2015 de pe site-ul companiei T S.P.A, completate cu informațiile din baza de date Orbis, nu conduc la identificarea unor dovezi de apartenență a acestei companii la un grup de societăți în perioada 2006-2010 și în consecință, aceste informații nu pot constitui o motivație pentru a elimina din eșantionul de comparabile, această societate.

În concluzie, așa cum rezultă din constatările prezentate mai sus, pentru niciuna din cele 10 companii nu au fost identificate motive temeinice de excludere din eșantionul de comparabile.



Referitor la includerea în eşantionul UE a 14 firme care așa cum susține petenta, ar avea alt obiect de activitate sau nu ar exista informații publice despre obiectul de activitate al acestora, se rețin următoarele:

- la selectarea eşantionului de comparabile, organele de inspecție fiscală au utilizat ca și criteriu codul CAEN și astfel, toate companiile reținute în eşantion au codul CAEN 293 (care conține codurile 2931 și 2932), exact aceleași coduri utilizate de petentă, semnificând producători de piese și accesorii pentru autovehicule;
- faptul că aceste 14 companii au și obiecte de activitate secundare, nu poate constitui un motiv întemeiat pentru excluderea acestora din eşantionul de comparabilitate;
- afirmația petentei privind calitatea strictă de distribuitor al companiei italiene L SPA este neconformă cu realitatea, deoarece compania în cauză este un producător semnificativ de piese și accesorii auto din Europa;
- în ceea ce privește producătorii de anvelope, petenta solicită excluderea acestora din eşantion întrucât aceștia nu produc v și centuri de siguranță – solicitare nefondată, deoarece criteriul de selecție nu este „producător de v ” și nici „producător de centuri de siguranță”; mai mult, un criteriu atât de restrictiv ar păstra în eşantion un număr extrem de mic de companii, toate aparținând unor multinaționale;
- compania NM, prezentată ca și distribuitor de anvelope, conform bazei de date Orbis are ca și cod de activitate primar (obiect principal de activitate) 2932 - producția de alte componente și accesorii auto;
- mai mult, faptul că unii dintre producători comercializează produsele proprii, nu poate constitui un criteriu pentru eliminarea lor din eşantion, în condițiile în care activitatea de producție poate fi urmată și de vânzarea către terți (neafiliați);
- mai mult, chiar și petenta are ca obiect de activitate secundar codurile 4531 și 4532 (comerț cu ridicata și amănuntul de piese și accesorii auto - anexa nr. 19 la Raportul de Inspecție Fiscală);
- referitor la companiile cu activități de prelucrare a metalelor etc. precizăm de asemenea că aceste companii au aceste activități ca și activități secundare, așa cum și compania X ROMÂNIA S.R.L. are activitatea de producere de scule și matrițe și servicii conexe (Tool-Shop);
- referitor la diferențele între produsele acestor companii, afirmațiile petentei sunt contradictorii în sensul că din analiza conținutul paginilor 73-74 din anexa nr. 138 la Raportul de Inspecție Fiscală (studiu de comparabilitate prezentat de petentă - producător pe bază de contract) se poate constata că în eşantionul de comparabile pentru producătorul X România S.R.L, petenta a păstrat companii producătoare de „componente pentru stații generatoare de abur”, „diverse produse industriale din plastic și cauciuc”, „componente

pentru echipamente industriale”, componente pentru tractoare, remorci, tramvaie, trenuri, tancuri etc.;

- tot referitor la aspectul privind similaritatea produselor companiilor din eșantion, la întocmirea propriului studiu, petenta a invocat tocmai aceste aspecte pentru păstrarea în eșantion a unor companii care deși nu produc exact aceleași produse, ele (produsele) aparțin aceluiași domeniu. Astfel la pagina nr. 93 din anexa 4 la completarea a doua a DPT - anexa nr. 168 la Raportul de Inspecție Fiscală, petenta susține:

*„Metoda marjei nete examinează conformitatea cu principiul valorii de piață a prețurilor de transfer dintr-o tranzacție controlată prin compararea profitului obținut de una din entitățile implicate în tranzacția controlată cu profitul obținut de entități independente implicate în activități similare. Metoda marjei nete evaluează conformitatea cu principiul valorii de piață al a prețurilor de transfer dintr-o tranzacție controlată prin compararea profitului obținut de entități independente implicate în același tip de activități. Metoda marjei nete măsoară venitul total obținut de un contribuabil din acea activitate pentru care există informații disponibile referitoare la tranzacția controlată analizată. La aplicarea metodei marjei nete, comparabilitatea depinde, așadar, de similaritatea capitalului investit și riscurile asumate de persoanele afiliate și cele independente. Pentru aplicarea metodei marjei nete, companiile comparabile trebuie să fie similare în linii mari (diferențele semnificative de produse și anumite diferențe funcționale între persoanele afiliate și cele independente sunt acceptabile)”;*

- prin urmare, referitor la niciuna din cele 14 companii prezentate de petentă în motivarea contestației, nu au fost identificate motive reale, bazate pe înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să determine excluderea acestora din eșantionul realizat de organele de inspecție fiscală.

Referitor la includerea în eșantionul UE a 4 societăți pentru care așa cum susține petenta, nu sunt disponibile informații suficiente, se rețin următoarele:

- petenta susține că aceste 4 companii nu pot fi acceptate în eșantion deoarece nu sunt disponibile informații suficiente pentru acestea;

- la poziția „comentarii” din anexa 2.1.8.1. la contestație, petenta afirmă că paginile web ale acestor 4 companii sunt în construcție, nu sunt operaționale sau nu există;

În condițiile în care petenta nu invocă în motivarea afirmațiilor sale vreo prevedere legală care să-i confirme argumentele, coroborat cu faptul că nici în legislația națională și nici în Ghidul OECD privind prețurile de transfer, nu au fost identificate asemenea dispoziții legale, afirmațiile sale nu pot fi luate în considerare, în virtutea principiului general de drept *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

Referitor la aspectele invocate de petentă în ceea ce privește utilizarea de către organele de inspecție fiscală a unor criterii de selecție „pe bază multianuală”, precizăm următoarele:

- se constată că expresia „pe bază multianuală” utilizată de petentă se referă la faptul că la selectarea în eșantionul de comparabile, organele de inspecție fiscală au păstrat doar companiile care au îndeplinit criteriile de cifră de afaceri și de număr de salariați în fiecare din anii 2006-2010;
- așa cum este specificat și în Raportul de Inspecție Fiscală, companiile care în cel puțin unul dintre anii de referință (2006-2010) nu au îndeplinit cele două criterii, nu au fost incluse în eșantion, nefiind considerate comparabile; altfel spus, având în vedere pragurile relativ mici ale celor două criterii, o companie care măcar într-unul dintre ani nu a îndeplinit cele două criterii, nu poate fi considerată comparabilă cu petenta;
- în propriile studii, petenta a inclus în eșantion companii care în anul de referință îndeplineau criteriile, chiar dacă în anii anteriori sau ulteriori anului de referință nu au avut activitate deloc. Așa cum se arată în Raportul de Inspecție Fiscală, o companie care spre exemplu în anul 2006 a fost luată în analiză, dar în anul 2007 și-a încetat activitatea nu poate fi considerată comparabilă cu petenta;
- în ceea ce privește consecvența, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au inclus aceste companii în analizele prezentate de petentă, așa cum nu le-au acceptat nici în propria analiză;
- de asemenea, din lecturarea acestui paragraf al contestației, se constată la paragraful 2.1.8.5. I - c), confuzia petentei între „medii multianuale” (ROTC pentru anul „n” pentru companiile din eșantion reprezenta în fapt media ROTC din anii „n-T”, „n-2” și „n-3”) și „baze multianuale”;
- revenind la aspectul privind cerința ca entitățile din eșantion să îndeplinească în toți anii criteriile de cifră de afaceri și de număr de salariați, în cauză sunt incidente prevederile pct. 1.49, 1.50 și 1.51 din Ghidul OECD care tratează problema utilizării datelor din mai mulți ani, respectiv:

*„1.49 Pentru a dobândi o înțelegere completă a faptelor și circumstanțelor din jurul unei tranzacții controlate, poate fi util, în general, să se examineze atât datele anului supus verificării, cât și datele din anii precedenți. Analizarea acestor informații poate dezvălui fapte care poate ca au influențat (sau ar fi trebuit să influențeze) stabilirea prețului de transfer. De exemplu, utilizarea datelor din anii anteriori va evidenția dacă pierderea aferentă unei tranzacții raportată de un contribuabil face parte dintr-un șir istoric de pierderi din tranzacții similare, dacă este rezultatul condițiilor economice specifice dintr-un an precedent care a dus la creșterea costurilor în anul următor, sau o reflectare a faptului că un produs se afla la finalul ciclului său de viață. O astfel de analiză poate fi utilă mai ales atunci când se aplică, ca ultima alternativă, o metodă a profitului tranzacțional.*

1.50 *Datele din mai mulți ani sunt utile și în furnizarea de informații despre ciclurile de viață ale afacerilor și produselor respective ale comparabilelor. Diferențele în ciclurile de viață ale afacerilor sau produselor pot avea un efect substanțial asupra condițiilor de prețuri de transfer, efect ce trebuie stabilit când se determina comparabilitatea. Datele anilor precedenți pot arata dacă o companie independentă angajată într-o tranzacție comparabilă a fost afectată de condiții economice comparabile într-o manieră comparabilă, sau dacă condițiile diferite dintr-un an anterior au afectat substanțial prețul sau profitul sau, astfel încât ea să nu mai fie folosită ca și comparabil.*

1.51 *Datele anilor următori anulului tranzacției pot și ele să fie relevante pentru analiza prețurilor de transfer, dar administrația fiscală ar trebui să aibă grija să evite utilizarea privirii retrospectivei. De exemplu, datele anilor următori pot fi utile în compararea ciclurilor de viață ale produselor tranzacțiilor controlate și necontrolate cu scopul de a stabili dacă tranzacția necontrolată este un comparabil potrivit pentru a fi folosit în aplicarea unei anumite metode. Comportamentul ulterior al părților va fi și el relevant în stabilirea termenilor și condițiilor reale ce acționează între părți.”*

În concluzie, pentru motivele mai sus expuse rezultă că eșantionul de comparabilitate de ... de societăți la nivel UE a fost selectat de organele de inspecție conform prevederilor legale și recomandărilor OECD, redate în cuprinsul prezentei.

#### **2.1.8.6. Modalitatea abuzivă, arbitrară și nelegală în care organele de inspecție fiscală au efectuat ajustările prețurilor de transfer**

Referitor la legalitatea ajustărilor de venituri și de cheltuieli efectuate de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

- analiza respectării principiului valorii de piață la societate a avut la bază datele, informațiile și argumentele din dosarul întocmit de petentă, respectiv dosarul inițial, cele două completări ulterioare, precum și anexa nr. 4 la completarea a doua, anexă care în fapt, reprezintă dosarul inițial, revizuit; dosarul inițial și completările acestuia au fost anexate la Raportul de Inspecție Fiscală;
- așa cum este prezentat la secțiunea IV.6.2. din Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție au efectuat o serie de ajustări de venituri și de cheltuieli pentru respectarea principiului valorii de piață;
- ajustările au fost efectuate doar pentru cazurile în care nu a fost respectat principiul valorii de piață;
- pentru identificarea acestor cazuri, organele de inspecție fiscală au urmat structura utilizată de petentă, metoda de analiză (T.N.M.M.), datele financiare pe baza cărora s-a făcut analiza, indicatorul de rentabilitate ales de petentă (ROTC);
- au fost avute în vedere prevederile pct. 22 din H.G. 44/2004, precum și prevederile pct. 1.36 din Ghidul OECD:

„22. Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacțiilor”

„1.5. Examinarea unei administrații fiscale asupra unei tranzacții controlate ar trebui să fie în mod normal bazată pe tranzacția întreprinsă efectiv de către companiile afiliate, așa cum a fost structurată de acestea, utilizând metodele aplicate de contribuabil în măsura în care acestea corespund măsurilor descrise în Capitolul II și II (...)”

- în ceea ce privește structura analizei, au fost avute în vedere atât analizele petentei din dosarul pus la dispoziție, cât și datele din fișierul „X \_Operatings results\_2006-2010”, (anexa nr. 145 la Raportul de Inspecție Fiscală), respectiv alocarea veniturilor și cheltuielilor societății pe destinații (în relație cu parteneri afiliați sau terți) și pe centre de profit (SW+TS Fabrica de V +Fabrica de Scule și Matrițe, respectiv SB Fabrica de Centuri de Siguranță);

- în ceea ce privește ajustările de venituri, precizăm că aceste ajustări au fost realizate în scopul alinierii la prețurile de piață a veniturilor din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii către clienții afiliați;

- în ceea ce privește ajustările de cheltuieli, s-au realizat în scopul alinierii (acolo unde a fost cazul unor abateri) la prețurile de piață a costurilor înregistrate de petentă (materii prime, materiale, servicii de management, punere la dispoziție de personal, dezvoltare, mijloace fixe etc.) cu producerea bunurilor care au fost ulterior vândute către terți; această ajustare a fost necesară deoarece analizele prezentate de petentă (pentru achiziția de bunuri și servicii) nu au justificat respectarea principiului valorii de piață, așa cum este precizat la capitolul IV din Raportul de Inspecție Fiscală; având în vedere faptul că din analiza livrărilor către afiliați existau deja informațiile necesare și suficiente (eșantion de comparabilitate, interval cuartilar, ROTC X , alocarea veniturilor și costurilor pe centre de profit și pe destinații, etc.) organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuielile acolo unde a fost necesar (nerespectarea principiului valorii de piață); modalitatea de determinare a valorii cheltuielilor de ajustat fiind prezentată la secțiunea IV.6.2. din Raportul de Inspecție Fiscală, dar și la secțiunea 2.1.8.4.I-g);

• considerând că vânzarea către terți a producției de v s-a efectuat la preț de piață, plecând de la formula matematică de calcul a Ratei Rentabilității Costurilor, având în vedere nivelul de rentabilitate al eșantionului de ... de societăți, în situațiile în care ROTC pentru X a fost mai mic decât cuartila inferioară rezultată din eșantion, au fost ajustate costurile aferente acestor venituri, astfel încât prin diminuarea acestora (a costurilor), să se obțină o rentabilitate la nivelul eșantionului;

• formula de calcul a Ratei Rentabilității Costurilor este următoarea:  
$$\frac{\text{Venituri de la Terți} - \text{Costuri alocate veniturilor de la Terți}}{\text{Costuri alocate veniturilor de la Terți}} = \text{ROTC TERȚI}$$

- aceste costuri alocate (din punctul de vedere al destinației) vânzărilor către terți includ atât costuri cu achiziții de la afiliați, cât și costuri cu achiziții de la terți;
- considerând că achizițiile de la terți au fost efectuate la preț de piață, rezultă că ajustările de costuri astfel efectuate reprezintă ajustări ale costurilor de la afiliați (inclusiv, dar nelimitându-se la costurile cu materii prime și materiale).

Pe cale de consecință, afirmațiile petentei referitoare la modalitatea de efectuare a ajustărilor prețurilor de transfer sunt neîntemeiate.

Referitor la „*erorile matematice de calcul*” invocate de petentă în contestație, se constată următoarele:

- tabelul prezentat de petentă la pagina nr. 101 din contestație reprezintă un calcul în care se preiau valori din diferite secțiuni ale raportului de inspecție fiscală;

- din starea de fapt descrisă în Raportul de Inspecție Fiscală la secțiunea IV.6.2., precum și calculele din anexa nr. 182 la Raportul de Inspecție Fiscală (anexă pusă la dispoziția contribuabilului la data de 25.02.2015, inclusiv în format XLS, cuprinzând formulele de calcul) rezultă modul de determinare al sumelor invocate, astfel:

- sumele reprezentând „noile venituri din exploatare (cu influențele de la Cap. III)” și respectiv „noile cheltuieli din exploatare (cu influențele de la Cap. III)”, atât pe grup, cât și pe terți, au fost calculate conform detaliilor prezentate în anexa nr. 182 la Raport;
- practic aceste valori reprezintă veniturile și cheltuielile societății, defalcate pe cele două centre de profit și pe destinații (grup sau terți), influențate cu valoarea diferențelor preluate din capitolul III la Raport;
- pentru a se putea determina valoarea acestor indicatori, s-a ținut seama de ponderea veniturilor și cheltuielilor în total venituri respectiv total cheltuieli, defalcat pe cele două centre de profit (SW+TS - SB) și defalcat (ponderat) pe destinații (grup - terți);
- astfel, pentru determinarea noilor venituri - noilor cheltuieli, a apărut ca necesară aplicarea unor ponderi în cascadă și mai mult, ponderile au fost aplicate la baze diferite (de exemplu, ponderea veniturilor SW+TS de la grup în total venituri cu grupul, respectiv ponderea veniturilor SW+TS de la grup, în total venituri SW+TS);
- astfel, pentru determinarea sumei de 312.921.915 lei (noile venituri din exploatare de la grup, cu influențele din capitolul III), suma de -10.178.401 lei (preluată din cap. III, reprezentând ajustare negativă de

venituri pentru întreaga societate) a fost ponderată cu procentul de 70,11% (reprezentând ponderea veniturilor de la grup pentru SW+TS în total venituri de la grup), cu procentul de 55,43% (reprezentând ponderea veniturilor de la grup pentru SW+TS în total venituri pentru SW+TS) și adăunată valorii de .... lei, reprezentând cuantumul veniturilor în relația cu grupul pentru SW+TS;

- celelalte sume invocate de petentă, respectiv (....., ..., ..., .., ....., ... și ....) au fost calculate după același algoritm;
- referitor la cele două sume precizate de petentă ca reprezentând diferențe, arătăm următoarele:
  - raportând aceste „diferențe” la totalurile invocate de petentă, pentru suma de ..., rezultă o pondere de 0.03%, iar pentru suma de ..., rezultă o pondere de 0,13%;
  - suma de ... lei este aferentă veniturilor și întrucât reprezintă o diminuare a veniturilor impozabile în timp ce suma de .. lei reprezintă o majorare a cheltuielilor nedeductibile și așa cum rezultă din anexele nr. 91 și 182 la Raportul de inspecție fiscală, influența acestora pentru anul de referință 2009 este de ... (... - ...)
  - în consecință, sumele de ... și ... au o natură diametral opusă, diferența dintre acestea fiind de ... lei;
  - ponderea sumei de ... lei în totalul veniturilor din exploatare (grup+terți. SW+TS+SB) de .... lei este de 0.1%
  - mai mult, așa cum rezultă din tabelul detaliat din anexa nr. 182 la Raportul de Inspecție Fiscală, întrucât pentru anul 2009 nu au fost efectuate ajustări de venituri și nici de cheltuieli pentru activitatea de producție de v și scule-matrițe (SW+TS), sumele ..., ..., ... și .... nu au nicio influență asupra concluziilor finale ale Raportului de Inspecție Fiscală și în consecință, diferențele evidențiate de petentă nu sunt relevante;
  - prin urmare, ponderând suma de ... lei cu procentul de 29.89% (ponderea veniturilor de la grup pentru SB în total venituri grup), se obține o valoare de 2... .811 lei, care reprezintă 0,07% din totalul veniturilor din exploatare pentru SB (în suma de .... lei);

În concluzie, în condițiile în care se constată că diferențele evidențiate de petentă sunt fără influență asupra obligațiilor stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, afirmațiile sale nu sunt de natură a determina soluționarea favorabilă a contestației, în legătură cu acest capăt de cerere.

Referitor la susținerile petentei privind „ajustarea la mediană”, învederăm petentei următoarele:

Cu privire la invocarea în motivarea contestației a soluției pronunțate Curtea de Apel Cluj Napoca prin Decizia Civilă nr. ... /2014, se reține că potrivit doctrinei

de specialitate, sunt izvoare ale dreptului, în armonie cu principiile statului de drept român, numai actele normative (legi, hotărâri, ordonanțe și ordine), categorii în care se încadrează, atât reglementările interne, cât și cele internaționale, acceptate de țara noastră prin aprobare, aderare sau ratificare.

În sistemul de drept român, care se încadrează în dreptul romano – germanic, jurisprudența sau precedentul judiciar (decizii judiciare pronunțate anterior în cazuri asemănătoare) nu are valoare de sursă efectivă a dreptului, ci doar de sursă interpretativă, soluția pronunțată de judecător neavând caracter de reglementare a unei situații prezentate și neputând constitui o bază legală pentru aplicarea procedurii de ajustare.

Cu titlu de excepție, în dreptul român există trei situații când precedentul judiciar capătă statutul de izvor de drept, fiind obligatoriu pentru instanțele de judecată:

a) deciziile pronunțate de către Înalta Curte de Casație și Justiție (I.C.C.J.) în materia „recursului în interesul legii”, sunt obligatorii pentru toate instanțele și se publică în Monitorul Oficial, potrivit art.517 alin. (4) din Legea nr.... /2010 privind Codul de procedură civilă;

b) deciziile pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție pentru dezlegarea unor chestiuni de drept pronunțate de art.521 alin. (3) din Legea nr.... /2010 privind Codul de procedură civilă;

c) deciziile Curții Constituționale prin care se constată neconstituționalitatea: unui text de lege, a unei legi în ansamblul ei, a unei ordonanțe ori a regulamentelor Parlamentului potrivit prevederilor 147 alin.(4) din Constituție, Curtea Constituțională este unica autoritate de jurisdicție constituțională.

Astfel, jurisprudența invocată de către petentă nu poate conduce către o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, deoarece potrivit sistemului de drept românesc, deciziile civile nu sunt izvor de drept.

În plus față de cele precizate mai sus, aceasta nu este relevantă din următoarele motive:

- aspectele specifice cauzei respective pot să difere de cele ale cauzei de față sub aspectul faptelor analizate, documentelor justificative, a temeiurilor legale și a argumentelor prezentate de către părți;

- cauza care a făcut obiectul dosarului... 6/117/2012 nu poate fi identificată ca stare de fapt completă doar din textul Deciziei civile nr. ... /2014;

- mai mult, în același sens, supunem atenției petentei Decizia nr. 880/2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, care conține un punct de vedere/soluție diametral opus Deciziei nr. ... /2014 a Curții de Apel Cluj, în sensul că se confirmă ajustarea la mediană și nu ajustarea la nivelul cuartilei inferioare. Or, în condițiile în care această interpretare a normei legale într-o situație similară a fost pronunțată de instanța supremă din România, ar rezulta că aceasta prevalează în fața celei pronunțate de Curtea de Apel Cluj.



În completare, din analiza considerentelor Sentinței Curții de Apel Cluj, rezultă că analiza instanței vizează ajustarea de impozite și nu ajustarea de venituri și sau cheltuieli în vederea respectării principiilor de piață în ceea ce privește prețurile de transfer.

Analizând prevederile punctului 1.48 din Ghidul OECD care precizează:

*„1.48 Când condițiile relevante ale tranzacțiilor controlate (prețul sau marja) se regăsesc în domeniul la lungime de braț, nu ar trebui făcute ajustări. Când condițiile relevante (prețul sau marja) se situează în afara domeniului stabilit de administrația fiscală, atunci contribuabilul ar trebui să aibă posibilitatea să prezinte argumente ca condițiile tranzacției respecta principiul lungimii de braț și ca intervalul lungimii de braț include și rezultatele lor. Dacă respectivul contribuabil nu este capabil să stabilească acest fapt, administrația fiscală ar trebui să stabilească cum ajustează condițiile tranzacției controlate ținând cont de domeniul la lungime de braț. Se poate susține ca orice punct al domeniului respecta totuși principiul lungimii de braț. În general, și în măsura în care este posibil să se distingă între diversele puncte din cadrul domeniului, aceste ajustări ar trebui făcute fata de punctul care reflecta cel mai bine datele și circumstanțele respectivei tranzacții controlate.”*

rezultă că administrațiile fiscale stabilesc “cum se ajustează condițiile tranzacției”.

În acest context a fost emis O.M.E.F nr. 222/2008 care la art. 2 din anexa nr. 1 prevede ajustarea la mediană tocmai pentru a se evita supraimpozitarea (stabilirea a patru segmente, eliminarea segmentelor extreme, păstrarea intervalului cuprins între cuartila inferioară și cea superioară, și alegerea medianei ca valoare de referință).

Referitor la afirmațiile petentei privind „organizarea executării legii fiscale” și „ajustarea impozitelor și taxelor”, acestea nu pot fi luate în considerare în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au ajustat impozite și taxe, ci au ajustat venituri și cheltuieli, în vederea respectării principiului valorii de piață.

Referitor la aplicabilitatea prevederilor O.M.E.F. 222/2008 pentru perioada 2006-2007, se rețin următoarele:

- în ceea ce privește anul 2007, depunerea declarațiilor D101 privind impozitul pe profit și a situațiilor financiare pentru acest an, au avut termene ulterioare datei de 19.02.2008 (data publicării în Monitorul Oficial a O.M.E.F. 222/2008) și în consecință, la data depunerii acestora, petenta avea obligația de a lua în considerare prevederile acestui act normativ;

- așa cum se poate constata din anexa nr. 25 la Raportul de Inspecție Fiscală, la data de 12.05.2010, petenta a depus declarații D101 privind impozitul pe profit pentru anii 2006 și 2007 și în consecință, la stabilirea impozitului pe profit, sunt incidente prevederile O.M.E.F. 222/2008;

- declarațiile D101 rectificative enunțate mai sus au fost depuse de petentă tocmai ca urmare a ajustărilor de prețuri de transfer efectuate de aceasta pentru anii 2005 și 2007 (ajustare de venituri din vânzarea de centuri de siguranță către compania-mamă X A.G. din Germania).

În ceea ce privește motivația petentei privind „ierarhia actelor normative”, în cauză nu se pune problema unei ierarhii referitoare la prevalența unui ordin în fața unei legi. O.M.E.F. 222/2008 completează prevederile Legii nr. 571/2003 nu le exclude și nu le înlocuiește.

Referitor la supra-impozitarea petentei, invocăm prevederile pct. 1.48 prezentate anterior și art. 3 din anexa nr. I Ia O.M.E.F. 222/2008, subliniind faptul că prezenta cauză dedusă judecătii nu are ca obiect verificarea supra-impozitării petentei, analizarea legalității constatărilor organelor de inspecție fiscală realizându-se prin raportare la normele fiscale naționale opozabile erga omnes; prin excluderea segmentelor extreme (inferior și superior) din intervalul cuartilar (plaja de valori de deplină concurență), eliminându-se posibilitatea stabilirii în sarcina petentei a unor diferențe suplimentare de impozit ca o consecință a ajustării excesive a veniturilor și cheltuielilor sale.

Trimiterea petentei la documentul prezentat în anexa nr. 2.1.8.3. – Expunere de motive din Legea privind Noul Codul fiscal este nerelevantă, deoarece reprezintă un document în fază de proiect, nepublicat în Monitorul Oficial al României, astfel că nu este opozabil terților, neproducând efecte conform principiului general de drept *tempus regit actum*.

Referitor la dubla impozitare la nivelul grupului X , DGRFP Timișoara constată că obiectul inspecției fiscale l-a reprezentat verificarea modului de constituire și virare a unor categorii de impozite și taxe datorate de SC X SRL bugetului general consolidat al statului român, urmare raportului juridic fiscal născut între aceste două entități și nicidecum impozitarea la nivelul grupului X care cuprinde entități nu numai din Europa, dar și din Asia.

Referitor la faptul că „în Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție nu stabilesc mărimea ajustărilor de prețuri de transfer aferente fiecărui client sau furnizor afiliat în parte” arătăm următoarele:

- organele de inspecție fiscală a avut la bază dosarul prețurilor de transfer pus la dispoziție de petentă;

- în anexa nr. 4 la completarea a doua a dosarului, deși a concluzionat că se impun ajustări pentru anii 2006 și 2007, petenta nu a individualizat sumele de ajustat cu fiecare furnizor și client în parte;

- referitor la veniturile și cheltuielile ajustate de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție, valoarea sumelor de ajustat cu furnizorii și/sau clienții afiliați se pot determina pe baza anexelor nr. 135 și 182 la Raportul de Inspecție Fiscală.

Pe cale de consecință, având în vedere cele expuse la capătul de cerere privind impozitul pe profit, în considerarea dispozițiilor art. 216 din Codul de procedură fiscală contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la solicitarea petentei de anulare a reîntregirii bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei:

- ajustarea veniturilor în cuantum de ... lei - aferenta anului 2006;

- ajustarea veniturilor în cuantum de ... lei - aferenta anului 2007;
- ajustarea cheltuielilor în cuantum de ... lei - aferenta anului 2008;
- ajustarea veniturilor în cuantum de ... lei - aferenta anului 2009;
- ajustarea cheltuielilor în cuantum de ... lei - aferenta anului 2009;
- ajustarea veniturilor în cuantum de ... lei - aferenta anului 2010;
- ajustarea cheltuielilor în cuantum de ... lei - aferenta anului 2010,

urmare analizei susținerilor petentei de la pct. 2.1.8. din cuprinsul prezentei decizii, această solicitare nu poate fi reținută ca întemeiată.

Referitor la faptul că petenta contestă în întregime obligația fiscală reprezentând impozit pe profit în sumă totală de ... lei, dar în motivarea contestației petenta a prezentat argumente doar în legătură cu sumele stabilite suplimentar privind starea de fapt analizată la pct. 2.1.1. – 2.1.7 din prezenta (a fost păstrat modul de numerotare și sistematizare din contestație), pentru celelalte aspecte ale stării de fapt constatată de organele de control, aspecte care au generat obligații suplimentare de plată în sarcina petentei, descrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC ... /25.03.2015, Decizia de impunere nr. F-MC ... /25.03.2015, învederăm că în contestația formulată petenta a ignorat dispozițiile art. 206 alin. 1 lit.c) și d) din Codul de procedura fiscală:

"ART. 206

*Forma și conținutul contestației*

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; [...]"*

nedepunând dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care sa facă proba pretențiilor din contestația formulată, cu toate că în conformitate cu dispozițiile art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat:

„ART. 65

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr.... /2010 din dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Pentru toate aceste motive, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 217 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“ART. 217

*Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale*

*(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

se va respinge ca nemotivată contestația formulată de petenta X SRL SA pentru capetele de cerere pentru care petenta nu a înțeles să precizeze motive de fapt, motive de drept și să probeze cu dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală pretențiile din contestația formulată, contestația se va respinge ca nemotivată.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în suma de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit suplimentar, calculat în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-MC ... /25.03.2015, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul contestat reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei contestația a fost respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei, respectiv penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

## ***2.2. Impozit pe venit nerezidenți pentru alte servicii***

În fapt, S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a beneficiat în perioada verificată de o serie de servicii prestate de următoarele persoane juridice străine:

- A S.R.L. - Italia;
- CS - Germania;
- DSstemes S.A. - Franța;
- DES - Suedia;

- G GmbH - Germania;
- HA GmbH - Germania;
- IBWTC - SUA;
- ITH A.S. - Turcia;
- MC - Germania;
- MBC AG - Germania;
- MPM GmbH - Germania;
- P Kft - Ungaria;
- RF GmbH - Austria;
- S GmbH - Germania;
- S Ag - Germania;
- SF GmbH & co. - Germania;
- TS GmbH - Germania;
- VLC - Suedia;
- WS - Polonia;
- ZS GmbH - Germania.

Pentru aceste servicii, petenta a calculat, reținut, declarat (Declarația 100) și virat impozit pe venit nerezidenți persoane juridice aferente veniturilor realizate în perioada 2006-2010 în sumă totală de ... lei (în anexa nr. 114 la RIF este prezentat centralizatorul privind impozitul pe venit calculat, declarat și virat de S.C. X ROMÂNIA S.R.L. pentru perioada 01.01.2006 -31.12.2010).

Cu ocazia inspecției fiscale au fost identificate un număr de 93 de facturi primite de S.C. X România S.R.L. și plătite furnizorilor nerezidenți - persoane juridice, facturi pentru care impozitul pe venit nerezidenți a fost calculat eronat prin aplicarea unei cote greșite de impozit sau nu a fost calculat deloc, pentru aceste facturi procedându-se la recalcularea impozitului pe venit datorat conform prevederilor legale și luând în considerare impozitul deja constituit și reținut de S.C. X România S.R.L.

În drept, art. 115 și art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 113*

*Contribuabilii nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.*

*ART. 114*

*Sfera de cuprindere a impozitului stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.*

*ART. 115*

*(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:*

*(...)*

b) dobânzi de la un rezident;

(...)

d) redevențe de la un rezident;

(...)

f) comisioane de la un rezident;

(...)

i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;

k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport;

(...)"

La art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, se prevede că:

- în perioada 01.01.2006 – 03.08.2006:

„Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

**ART. 118**

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.”

- modificarea introdusă prin Legea nr. 343 din 17 iulie 2006, în vigoare din 04.08.2006 – 31.12.2009:

“Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

**ART. 118**

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile

decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

- modificarea prin OUG nr. 109 din 7 octombrie 2009, valabil începând cu 01.01.2010:

„Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene

#### ART. 118

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra acelui venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene sau ale Asociației Europene a Liberului Schimb.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei

*impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau titlul V, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”*

HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, referitor la explicitarea dispozițiilor art. 118 alin. (2) :

*„Norme metodologice:*

*13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul sau de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o alta autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a acelu stat.*

*(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, nerezidenții care obțin venituri impozabile din România de natura redevențelor, venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport etc. au obligația de a plăti un impozit ce se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute, în conformitate cu prevederile Codului fiscal coroborate cu prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu țările ai căror rezidenți sunt.

Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.



La art. 7 alin.(1) pct.28 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare este definit termenul de redevență, astfel:

*„Definiții ale termenilor comuni*

**ART. 7**

*(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*(...)*

*28. **redevență** - orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele:*

*b) **orice** brevet, invenție, inovație, **licență**, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori software.*

*Nu se consideră redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achizițiile de software destinate exclusiv operării respectivului software, fără alte modificări decât cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestuia. De asemenea, nu va fi considerată redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achiziția în întregime a drepturilor de autor asupra unui program pentru calculator;*

*(...)*

*c) **orice transmisiuni**, inclusiv către public, directe sau indirecte, prin cablu, satelit, fibre optice sau tehnologii similare;*

Se reține că potrivit prevederilor legale invocate este considerată redevență orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al unui brevet, invenție, inovație, licență, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori software.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că petenta afirmă că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit plățile efectuate ca fiind de natura redevențelor, și nu a serviciilor IT, motivele sale fiind în principal faptul că în RIF apare sintagma "Reînnoire/întreținere" ca descriere a serviciilor oferite, precum și faptul că definiția redevenței conform CEDI încheiată între România și Germania, nu include servicii de comunicare.

Se constată că deși este folosit termenul de „întreținere” acesta nu este de sine stătător, ci în cele mai multe cazuri se referă la „întreținere licențe”, astfel plățile efectuate au avut ca scop folosirea ori dreptul de folosință al licențelor, astfel în condițiile unei utilizări optime a licențelor impunându-se pe lângă implementarea acestora și întreținerea lor.

În cuprinsul contestației petenta nu prezintă vreo clauză contractuală care să justifice plățile efectuate de aceasta, chiar în situația prestărilor de servicii fiind necesar ca acestea să aibă la bază un contract încheiat între partenerii comerciali.

În ceea ce privește art. 12 par. (3) din CEDI între Germania și România, învederăm petentei că, așa cum este stipulat în acest articol, termenul redevențe folosit în prezentul articol înseamnă **plăți de orice fel** primite **pentru folosirea sau concesiunea oricărui drept de autor** asupra oricărui „*patent, marcă de comerț, desen sau model, plan, formulă secretă ori procedeu de fabricație sau pentru utilizarea ori dreptul de a utiliza orice drept de autor asupra programelor de computer sau pentru informații referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial ori științific.*”, astfel prin dispozițiile Codului fiscal nu se adaugă la dispozițiile CEDI, în condițiile în care definiția redevenței nu se limitează la a enumera punctual redevențele, ci la un întreg domeniu, în cazul de față domeniul industrial cu toate implicațiile sale în procedee de fabricație, utilizare sau drept de autor asupra programelor de computer etc.

În plus, față de cele prezentate mai sus, precizăm că în cauză au fost identificate și servicii pentru care devin incidente prevederile art. 115, alin. (1) lit. k) din Legea nr. 571/2003, fiind servicii care au fost prestate pe teritoriul României; spre exemplificare firma PM KFT Ungaria, managerul IT al petentei confirmând că facturile în cauză au fost emise pentru prestări de servicii pe teritoriul României.

Referitor la certificatele de rezidență fiscală prezentate de petentă în anexa nr. 2.2.1. la contestație, din analiza acestora rezultă următoarele aspecte de ordin general:

- sunt prezentate certificate pentru un număr de 4 parteneri de afaceri (... , .. și ...), în timp ce aspectele constatate de organele de inspecție fiscală au vizat relații economice cu 10 parteneri;

- toate aceste documente depuse inițial împreună cu contestația au fost fotocopii ale unor certificate de rezidență fiscală, însoțite de traduceri.

Referitor la operațiunile derulate de petenta cu furnizorul ..., precizăm următoarele:

- conform contractului și facturilor anexate în copie (anexa nr. 15 la Referatul cu propuneri de soluționare), furnizorul ... a facturat (cu referire strictă la pozițiile 1, 2 și 3 din anexa nr. 116 la Raportul de Inspecție Fiscală) către petenta licențe periodice pentru programe informatice;

- așa cum reiese din pagina a treia a anexei nr. 116 la Raport, managerul IT al petentei (persoana de specialitate, angajat al petentei, cu atribuții privind gestionarea aplicațiilor), dl. ..., a confirmat sub semnătură natura acestor tranzacții, ca fiind licențe;

- se infirmă astfel susținerile petentei care în contestație afirmă că acestea ar reprezenta prestări de servicii și/sau onorarii pentru servicii IT;

- conform contractului între părți, furnizorul acordă doar dreptul de folosință al programelor informatice în cauză, și în consecință sunt aplicabile prevederile art. 115, alin. (1), lit. d), precum și ale art. 7 alin. (1), pct. 28. lit. b) din Legea nr.

571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate mai sus;

- conform anexei nr. 115 la Raportul de Inspecție Fiscală, pentru furnizorul ....., petenta deținea și la data finalizării acțiunii de inspecție fiscală certificate de rezidență fiscală, însă doar în fotocopie, ori conform prevederilor pct. 13 (2) din H.G. nr. 44/2004, petenta avea obligația de a deține certificatele de rezidență în original sau ca traducere legalizată a certificatului original;

- conform prevederilor art. 15(1) din Legea nr. 571/2003, în situația în care „*până la prezentarea certificatului de rezidență fiscală... se aplică prevederile titlului V din Codul Fiscal*” organele de inspecție fiscală au procedat conform prevederilor legale aplicând cota de 16% asupra veniturilor realizate de furnizorul .... pentru cele trei facturi din anii 2008, 2009 și 2010, conform prevederilor Codului Fiscal;

- la data formulării contestației nu s-a făcut vreo referire la faptul că petenta ar deține aceste certificate de rezidență fiscală în original (nici măcar în traduceriile acestor certificate), astfel nu se pot aplica prevederile Convenției de Evitare a Dublei Impuneri între România și Italia, pentru furnizorul ..., conform anexei nr. 116 la RIF, pentru veniturile de ... EUR (... lei), fiind calculat un impozit de .... lei.

Referitor la operațiunile derulate de petenta cu furnizorul TS, se rețin următoarele:

- facturile prezentate la pozițiile 44-82 din anexa nr. 116 la Raportul de Inspecție Fiscală, așa cum a fost confirmat de managerul IT al petentei, dl. .... (pagina a treia a anexei nr. 116 la Raport), au fost emise pentru linii de date/transmisiuni și pentru licențe;

- în consecință sunt aplicabile prevederile art. 115, alin. (1), lit. d), precum și ale art. 7, alin. (1), pct. 28, lit. b) și lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate;

- conform anexei nr. 115 la Raport, petenta deținea la finalizarea inspecției fiscale certificate de rezidență fiscală pentru furnizorul TS, astfel:

- pentru anii 2006, 2007, 2009 și 2010 în original;
- pentru anul 2008, în copie; referitor la certificatul de rezidență fiscală pentru anul 2008 al furnizorului TS, în cuprinsul contestației nu se face vreo referire care să confirme că petenta deține acest certificat în original;

- mai mult, din textul traducerii prezentate în anexa 2.2.1 la contestație nu rezultă dacă traducerea a fost făcută după certificatul în original sau după o copie a acestuia;

- conform prevederilor pct. 13(2) din H.G. nr. 44/2004, petenta avea obligația de a deține certificatele de rezidență în original sau ca traducere legalizată a certificatului original;

- în conformitate cu prevederile art. 15(1) din Legea nr. 571/2003, „*până la prezentarea certificatului de rezidență fiscală ... se aplică prevederile titlului V din Codul Fiscal*”; în consecință, pentru anii 2006, 2007, 2009 și 2010, organele de inspecție fiscală au aplicat cota de impozitare de 3% conform prevederilor art. 12, alin. (2) din CEDI cu Germania, iar pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au aplicat cota de impozitare de 16% conform prevederilor art. 116, alin. (2), lit. c) din Legea nr. 571/2003.

- astfel conform anexei nr. 116 la RIF (pozițiile 44-82), pentru veniturile de .... EUR (.... lei), a fost calculat un impozit de .... lei din care s-a scăzut suma de ... lei calculată de contribuabil, rămânând un impozit stabilit suplimentar de ... lei.

Referitor la operațiunile derulate de petentă cu furnizorul PM Ungaria, se rețin următoarele:

- conform paginii 3 a anexei nr. 116 la RIF, managerul IT al petentei a confirmat că facturile în cauză au fost emise pentru prestări de servicii pe teritoriul României;

- în consecință, sunt aplicabile prevederile art. 115, alin. (1) lit. k) din Legea nr. 571/2003;

În concluzie, pentru veniturile realizate de furnizorul maghiar PM KFT Ungaria, cuprinse în anexa nr. 116 la Raport, pozițiile 17-30, pentru veniturile de ... EURO (... lei) a fost stabilit un impozit suplimentar de .... lei.

Referitor la operațiunile derulate de petenta cu furnizorul S GmbH, se rețin următoarele:

- așa cum rezultă din anexa nr. 115 la RIF, la data finalizării inspecției fiscale, pentru furnizorul în cauză, petenta a deținut certificat de rezidență fiscală în fotocopie pentru anul 2006, în timp ce pentru anul 2008 nu a deținut certificat de rezidență nici în original și nici în fotocopie;

- în cuprinsul contestației petenta nu face nicio referire la furnizorul S, nici nu precizează că ar deține în original (sau copie legalizată) aceste certificate, n anexa nr. 2.2.1. la contestație;

- petenta prezintă certificate de rezidență fiscală pentru anii 2006 și 2008, în fotocopie și traduceri ale acestora;

- traducerile puse la dispoziție pentru aceste două certificate, nu stipulează dacă acestea s-au efectuat pe baza documentului în original sau pe baza unei fotocopii;

- conform prevederilor pct. 13(2) din H.G. nr. 44/2004, petenta avea obligația de a deține certificatele de rezidență în original sau ca traducere legalizată a certificatului original, iar în conformitate cu prevederilor art. 15(1) din Legea nr. 571/2003, „*până la prezentarea certificatului de rezidență fiscală... se aplică prevederile titlului V din Codul Fiscal*”;

Pe cale de consecință în ceea ce privește veniturile realizate de furnizorul S.E.S.C.O.I., prezentate în anexa nr. 116 la Raport, pozițiile 31-37, pentru

veniturile de ... EURO (... lei) a fost stabilit un impozit suplimentar în sumă de ... lei.

Referitor la operațiunile derulate de petenta cu furnizorul ing. RF GmbH, se rețin următoarele:

- așa cum rezultă din anexa nr. 115 la RIF, la data finalizării inspecției fiscale, pentru furnizorul în cauză, petenta a deținut certificat de rezidență fiscală, în original, doar pentru anul 2006, în timp ce pentru perioada 2007-2010, a deținut doar fotocopii ale certificatelor de rezidență fiscală;

- în cuprinsul contestației petenta nu face nicio referire la furnizorul RF GmbH, și nici nu precizează că ar deține în original (sau copie legalizată) aceste certificate;

- în anexa nr. 2.2.1. la contestație, petenta prezintă certificate de rezidență fiscală pentru anii 2007-2010, în fotocopie și traduceri ale acestora;

- din cuprinsul traducerilor puse la dispoziție pentru aceste două certificate, nu reiese dacă traducerile s-au efectuat pe baza documentului în original sau pe baza unei fotocopii, deși în temeiul prevederilor pct. 13(2) din H.G. nr. 44/2004, petenta avea obligația de a deține certificatele de rezidență în original sau ca traducere legalizată a certificatului original, astfel în cauză devine aplicabil art. 15(1) din Legea nr. 571/2003 care stipulează: „*până la prezentarea certificatului de rezidentă fiscală... se aplică prevederile titlului V din Codul Fiscal*”;

- conform descrierii managerului IT al petentei, dl. ...., operațiunile în cauză reprezintă prestări de servicii pe teritoriul României, cărora le sunt aplicabile prevederile art. 115, alin. (1) lit. k) din Legea nr. 571/2003.

Pe cale de consecință pentru veniturile realizate de furnizorul RF GmbH, inserate în anexa nr. 116 la Raport, pozițiile 83-89, pentru veniturile de ... EURO (... lei) a fost stabilit un impozit suplimentar de ... lei, care fiind diminuat cu suma de ... lei calculată de petenta, a rămas de plată un impozit suplimentar de ... lei.

Petenta cu adresa nr. .../27.11.2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../08.12.2015, a depus în completarea contestației o serie de documente suplimentare.

În conformitate cu dispozițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, dosarul cuprinzând înscrisurile de natura mijloacelor de probă depuse de S.C. X S.R.L., a fost transmis cu adresa nr. .../11.12.2015 DGAMC, în calitate de organ emitent al actelor atacate, urmând să completeze referatul cu propuneri de soluționare a contestației, pronunțându-se asupra acestor probe depuse de petentă, în condițiile legii, conform art. 213 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, republicat.

Urmare solicitării, DGAMC a transmis răspunsul său cu adresa nr. .../31.12.2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../15.01.2015.

Din analiza mijloacelor de probă depuse de S.C. X S.R.L., au rezultat următoarele:

Referitor la operațiunile derulate de petenta cu furnizorul TS, precizăm următoarele:

- în anexa nr. 1 la completarea contestației (filele 116-119), petenta a prezentat copii ale certificatelor de rezidență fiscală emise de autoritățile fiscale din Germania pentru anii 2006, 2007 și 2009;

- deoarece în timpul inspecției fiscale au fost puse la dispoziție în original certificatele de rezidență fiscală pentru anii 2006, 2007 și 2009, singurul document lipsă pentru aplicarea CEDI era cel pentru anul 2008, dar în situația în care certificatul prezentat la fila 117 are forma fotocopie, acesta nu a putut fi luat în considerare pentru aplicarea CEDI.

Referitor la operațiunile derulate de petenta cu furnizorul PM KFT Ungaria, se rețin următoarele:

- deși serviciile facturate de acest furnizor au constat într-adevar în servicii de calibrare, dar aceste servicii au fost prestate pe teritoriul României, respectiv, specialiștii companiei maghiare au efectuat servicii de calibrare la mașinile aflate la Arad, la sediul X, în cauză devin incidente prevederile art. 115, alin. (1) lit. k) din Legea nr. 571/2003, mai sus citat;

- managerul IT al petentei a confirmat că facturile în cauză au fost emise pentru prestări de servicii pe teritoriul României;

- în anexa nr. 116 la Raportul de Inspecție Fiscală, reprezentanții companiei au confirmat faptul că aceste servicii au fost prestate pe teritoriul României (în acest sens este indicația „PS in RO” de la pozițiile 17-30 din anexa nr. 116 la RIF);

- mai mult, din conținutul facturii anexate de petentă (anexa nr. 2) la completarea contestației, reies următoarele aspecte:

- au fost prestate servicii de calibrare la utilaje de tip CNC, utilaje cu comandă numerică, de dimensiuni mari și foarte complexe din punct de vedere tehnic.

- au fost facturate atât serviciile de calibrare efective, cât și costuri de deplasare. (în acest sens este relevantă poziția nr. 3 din factura, respectiv suma de ... EUR, pentru diurnă, în limba maghiara „*kiszallasi dij alkalom*”).

Referitor la operațiunile derulate de petenta cu furnizorul S GmbH, precizăm următoarele :

- la fila nr. 120 din anexa nr. 1 la Completarea depusă de petentă este prezentat un singur certificat de rezidență fiscală în original, pentru anul 2006, emis de administrația fiscală din Germania;

- astfel pentru anul 2006 sunt îndeplinite condițiile legale prevăzute la art. 118, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 și pct. 13(2) din H.G. nr. 44/2004, pentru pozițiile nr. 31 și 32 din anexa nr. 116 la RIF, fiind întrunite condițiile pentru a beneficia de impozitarea cu cota de 3%, conform art. 118, alin. (1) din Legea nr.

571/2003 privind Codul Fiscal si art. 13, alin. (2) din Convenția de Evitare a Dublei Impuneri cu Germania, ratificată prin Legea nr. 29/2002;

- prin aplicarea cotei de 3% asupra veniturilor de la pozițiile 31 și 32 din anexa nr. 116 la R.I.F. se obține un impozit de ... lei, fata de ... lei (... lei + ... lei), așa cum a fost calculat (cu cota de 16%) la finalizarea inspecției fiscale (anexa nr. 116 la R.I.F.);

În consecință, pentru pozițiile nr. 31 și 32 din anexa nr. 116 la RIF, **se va admite contestația, pentru suma de .... lei**, reprezentând diferența dintre impozitul în sumă de ... lei calculat cu cota de 16% și impozitul în sumă de ... lei, calculat cu cota de 3%, cu consecința anulării Deciziei de impunere nr. F-MC ... /25.03.2015 pentru această sumă.

Referitor la operațiunile derulate de petenta cu furnizorul RF GmbH, referitor la documentele depuse în anexa nr. 1 la completarea contestației (filele 124-131), se rețin următoarele:

- certificatul prezentat pentru anul 2007 (filele 128-129) este o fotocopie, neafectând astfel constatările din R.I.F. Mai mult, acest document, apare ca fiind emis în data de 06.03.2015, data discuției finale.

- pentru anul 2008 nu a fost prezentat niciun certificat, în original sau copie;

- documentul de la filele 126-127 (anexa nr. 2 la Completarea Contestației), prezentat ca fiind un certificat de rezidență fiscală pentru anul 2009 este identic cu cel de la filele 124-125, prezentat ca fiind un certificat de rezidență fiscală pentru anul 2010. Singura diferență dintre aceste documente este mențiunea olografă de pe acestea, și anume „2009”, respectiv „2010”; mai mult deși în partea dreaptă - jos a paginilor este inserat un număr de ordine (000011 - 000008), se constată că filele anului 2009 sunt identice anului 2010, ceea ce nu poate determina concluzia că partenerul de afaceri al petentei în cei doi ani consecutivi, 2009 și 2010, a fost rezident al statului german, fiind înregistrat la autoritatea fiscală germană ca plătitor de impozite și taxe.

- pentru poziția nr. 85 din anexa nr. 116 la R.I.F., nu a fost prezentat un certificat de rezidență fiscală pentru anul 2008, în original sau o traducere legalizată a acestuia.

Referitor la operațiunile derulate de petenta cu furnizorul ..., referitor la documentele depuse în anexa nr. 1 la completarea contestației, se rețin următoarele:

- documentele prezentate la filele 132, 133, ... din anexa nr. 1 la Completarea contestației sunt documente în copie, singurul lizibil fiind doar cel de la fila ... ;

- în conținutul Completării la contestație, X nu face vreo altă referire la acest furnizor, în afara precizării faptului că anexează certificate de rezidență fiscală;

- certificatul de rezidență fiscală pentru anul 2008 a fost prezentat în copie, cel de la fila ... fiind complet diferit de cel pus la dispoziția echipei de inspecție în timpul controlului.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește impozitul pe venit persoane juridice nerezidente contestația se va admite pentru suma de ... lei și se va respinge ca neîntemeiată pentru suma de ... lei, conform art. 216 Cod procedură fiscală, republicat.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în sumă totală de ... lei și penalitățile de întârziere aferente .... lei, aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ... lei stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-MC ... /25.03.2015 emisă de DGAMC, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar în sumă de .. lei, contestația a fost admisă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere/dobânzile și penalitățile de întârziere calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi admisă, pentru diferența de accesorii în cuantum de ..... lei reprezentând ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile nerezidenților – persoane juridice și ... lei penalități 15% aferente impozitului pe veniturile nerezidenților – persoane juridice, contestația urmând a fi respinsă.

### ***2.3. Impozitul pe salarii și contribuții sociale aferente reclassificării plăților de venituri în baza convențiilor civile în plăți de venituri salariale, în anul 2006***

În fapt, în anul 2006, S.C. X România S.R.L. a încheiat cu 464 de persoane, salariați proprii, un număr de 996 de contracte pentru efectuarea unor operațiuni de inventariere și de reetichetare de produse. Operațiunile au fost efectuate în anul 2006, la „Fabrica de CS ( Seat Belt - SB)”, unul dintre centrele de profit ale societății, aflat în incinta capacității de producție situată în mun. ...., adresa la care se află și sediul social al petentei.

În baza acestor contracte și a evidentelor proprii privind operațiunile efectuate, S.C. X România S.R.L. a achitat prestatorilor contravaloarea serviciilor. Plata contravalorii serviciilor s-a efectuat în principal prin virament



bancar pe cârduirile de salarii, existând și câteva situații în care plata s-a efectuat în numerar de la casieria S.C. X România S.R.L.

Conform contractelor încheiate, S.C. X România S.R.L. a reținut de la fiecare persoană un impozit pe venit reprezentând 10% din venitul brut realizat.

Pentru serviciile prestate în anul 2006 au fost plătite venituri în valoare totală de ... lei, pentru care s-a declarat (în 2006 și în 2007) ca obligație de plată în contul impozitului pe venit suma totală de ... lei reprezentând impozit venit din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile încheiate potrivit Codului Civil.

Obligațiile de plată declarate ca impozit venit din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile încheiate potrivit Codului civil au fost achitate la bugetul general consolidat prin viramente bancare/compensări cu T.V.A. de rambursat.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, forma aplicabilă în 2006:

„ART. 7

*Definiții ale termenilor comuni*

(1) *În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

(...)

2. *activitate dependentă - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;*

ART. 11

(1) *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

ART. 52

*Reținerea la sursă a impozitului reprezentând plăți anticipate pentru unele venituri din activități independente*

(1) *Plătitorii următoarelor venituri au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite:*

(...)

d) *venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, altele decât cele menționate la art. 78 alin. (1) lit. e);*

(...)

(2) *Impozitul ce trebuie reținut se stabilește după cum urmează:*

a) *în cazul veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. a) - e), aplicând o cotă de impunere de 10% la venitul brut;*”

Codul Muncii, respectiv Legea nr. 53/2003, în forma valabilă în anul 2006 (perioada derulării operațiunilor):

„ART. 1

(1) *Prezentul cod reglementează totalitatea raporturilor individuale și colective de muncă, modul în care se efectuează controlul aplicării reglementărilor din domeniul raporturilor de muncă, precum și jurisdicția muncii.*

(2) *Prezentul cod se aplica și raporturilor de muncă reglementate prin legi speciale, numai în măsura în care acestea nu conțin dispoziții specifice derogatorii.*

ART. 35

(1) *Orice salariat are dreptul de a cumula mai multe funcții, în baza unor contracte individuale de muncă, beneficiind de salariul corespunzător pentru fiecare dintre acestea.*

ART. 39

(1) *Salariatul are, în principal, următoarele drepturi:*

a) *dreptul la salarizare pentru munca depusă;*

(...)

ART. 40

(...)

(2) *Angajatorului în revin, în principal, următoarele obligații:*

(...)

f) *sa plătească toate contribuțiile și impozitele aflate în sarcina sa, precum și sa retina și sa vireze contribuțiile și impozitele datorate de salariați, în condițiile legii;*

ART. 154

(1) *Salariul reprezintă contraprestația muncii depuse de salariat în baza contractului individual de muncă.*

ART. 295

(1) *Dispozițiile prezentului cod se întregesc cu celelalte dispoziții cuprinse în legislația muncii și, în măsura în care nu sunt incompatibile cu specificul raporturilor de muncă prevăzute de prezentul cod, cu dispozițiile legislației civile.*

(2) *Prevederile prezentului cod se aplica cu titlu de drept comun și acelor raporturi juridice de muncă neîntemeiate pe un contract individual de muncă, în măsura în care reglementările speciale nu sunt complete și aplicarea lor nu este incompatibilă cu specificul raporturilor de muncă respective.*

Codul civil, aplicabil în anul 2006:

„Titlul VII

DESPRE CONTRACTUL DE LOCAȚIUNE

CAP. 1

Dispoziții generale

ART. 1410

*Obiectul contractului de locațiune este un lucru sau o lucrare. (Cod civil 1411 și urm., 1470 și urm.)*

*ART. 1411*

*Locațiunea lucrurilor este un contract prin care una din părțile contractante se îndatorește a asigura celeilalte folosința unui lucru pentru un timp determinat, drept un preț determinat. (Cod civil 1413 și urm.).*

*ART. 1412*

*Locațiunea lucrărilor este un contract prin care una din părți se îndatorește drept un preț determinat, a face ceva pentru cealaltă parte. (Cod civil 1413, 1470).*

-----  
*Locațiunea lucrărilor, astfel cum este determinată prin art. 1470 Cod civil, formează în prezent obiectul reglementărilor speciale cuprinse în Codul muncii - Legea nr. 10, Buletinul Oficial nr. 140 din 1 decembrie 1972, sau în dispozițiile normative privitoare la contractul de transport - terestru, fluvial, maritim și aerian - sau la contractul de antrepriza.*

*ART. 1470*

*Exista trei feluri de locațiuni a lucrărilor:*

*1. aceea prin care persoanele se obliga a pune lucrările lor în serviciul altora;*

*2. aceea a cărăușilor și a capitanelor de corabii, care se însărcinează cu transportul persoanelor sau a lucrurilor;*

*3. aceea a întreprinzătorilor de lucrări. (Cod civil 1412, 1413, 1471, 1473 și urm., 1478 și urm.).*

-----  
*1. Cu privire la locațiunea la care se referă pct. 1 din art. 1470, a se vedea Codul muncii - Legea nr. 10, Buletinul Oficial nr. 140 din 1 decembrie 1972.*

*ART. 1471*

*Nimeni nu poate pune în serviciul altui lucrările sale decât pentru o întreprindere determinată sau pe un timp mărginit. (Cod civil 5, 1411, 1472 și urm.).*

-----  
*Potrivit art. 70 din Codul muncii - Legea nr. 10, Buletinul Oficial nr. 140 din 1 decembrie 1972, contractul de munca poate fi încheiat și pe durata nedeterminată. In acest caz, contractul poate fi desfăcut în condițiile prevăzute prin art. 129 și 130 din Codul muncii.”*

Dispozițiile legale mai sus citate, care cuprind atât dispozițiile invocate de organele de inspecție fiscală, cât și cele invocate de petentă, au fost prezentate în vederea determinării domeniului juridic (drept civil sau dreptul muncii) în care se includ raporturile dintre angajații SC X SRL și petentă care au avut la bază convenții civile.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală a rezultat că temeiul legal care a determinat petentala încheierea convențiilor în cauză îl reprezintă Codul civil, în vigoare în anul 2006 raportat la dispozițiile art. 52 din Codul fiscal, în vigoare în anul 2006.

Din lecturarea dispozițiilor Codului civil – art. 1412, art. 1470 pct. 1 și art. 1471, mai exact din notele de subsol ale acestora, rezultă că legiuitorul face trimitere la dispozițiile Codului muncii - Legea nr. 10, publicat în Buletinul Oficial nr. 140 din 1 decembrie 1972, normă legală care așa cum rezultă este aplicabilă „locațiunii lucrărilor” unde petenta a încadrat convențiile civile. Astfel, dispozițiile legale din Codul civil referitoare la locațiunea lucrărilor sunt abrogate tacit prin apariția Codului muncii.

În cuprinsul contestației, nu se regăsește nicio normă legală la care petenta să facă trimitere cu scopul de a se aplica celor 996 de contracte pentru efectuarea unor operațiuni de inventariere și de reetichetare de produse, petenta limitându-se la a prezenta normele care nu sunt incidente.

În ceea ce privește pct. **2.3.1. - Nelegalitatea utilizării art. 11 Cod fiscal pentru stabilirea de contribuții sociale. Nelegalitatea impunerii Societății la plata contribuțiilor sociale în valoare de ... și a accesoriilor în valoare de ... lei**

Afirmațiile petentei privind nelegalitatea utilizării de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art. 11, alin. (1) din Codul Fiscal nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, din următoarele considerente:

- petenta a procedat la o interpretare textuală (în litera legii) a prevederilor art. 11, alin. (1) din Codul fiscal, în sensul că articolul reglementează „stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, în înțelesul prezentului cod (...)” în condițiile în care inițial s-a avut în vedere modul de stabilire a obligațiilor de plată privind impozitul pe veniturile salariale, urmare stabilirii acestuia rezultând și contribuțiile sociale și fonduri speciale prezentate detaliat la paragrafele III.2, III.3, III.4, III.5, III.6, III.7, III.8, III. 10 și III.11 din RIF;

- astfel reîncadrarea operațiunilor de inventariere s-a efectuat odată cu analiza de către organele de inspecție fiscală a impozitului pe venit din convenții civile (secțiunea III.17 din Raport), care este un impozit reglementat de Codul Fiscal din 2006 până în prezent;

- motivele de fapt și temeiurile de drept pentru stabilirea de obligații suplimentare de plată sunt cele din actele normative care au reglementat impozitul pe veniturile din salarii, precum și aceste contribuții, în vigoare în anul 2006, invocate la motivele de fapt și temeiurile de drept de la secțiunile III.2, III.3, III.4, III.5, III.6, III.7, III.8, III.10 și III.11 din Raport.

În ceea ce privește pct. **2.3.1. - Alte argumente în susținerea încheierii de convenții civile pentru operațiunile de inventariere și reetichetare și a tratamentul fiscal aplicat de către Societate**, se rețin următoarele:

- trimiterea petentei la anexa nr. 2.1.8.3 (Decizia de soluționare a contestației nr. ... /11.05.2010 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor) nu este relevantă, acesta nefiind un act normativ în vigoare opozabil *erga omnes*;

- mai mult, din lecturarea Deciziei nr. ... /2010, a cărei soluție a fost de respingere ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere, rezultă că:

„Astfel, în ceea ce privește susținerea contestației potrivit careia convențiile au fost încheiate în baza Codului civil și nu contin dispoziții care să

determine aplicabilitatea Codului muncii iar incheierea oricarui contract este libera potrivit principiului libertatii de vointa in materia contractelor atat timp cat nu contravine dispozitiilor legale imperative si ordinii publice nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere urmatoarele:

Potrivit art.942 din Codul civil “*Contractul este acordul între două sau mai multe persoane spre a constitui sau a stinge între dânșii un raport juridic*” si, in principiu, incheierea oricarui contract este libera potrivit principiului libertatii de vointa in materia contractelor **insa acest principiu trebuie inteles ca nu este vorba de o libertate in general ci de o libertate pe care o conditioneaza si o determina viata sociala pe de o parte si dispozitiile cuprinse in normele legale pe de alta parte.**

Astfel, potrivit art.5 din Codul civil “*Nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare\**), *la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri*” or, potrivit dispozitiilor Legii nr.53/2003 si Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, acte normative care prin domeniul de reglementare, intereseaza ordinea publica, **vointa legiuitorului a fost aceea de a impune o anumita conduita agentilor economici astfel incat partile sa-si conformeze activitatea fata de niste prevederi contractuale existente iar vointa juridica care sta la baza contractului trebuie sa se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate si nu sa deroge de la acestea.**

Ca urmare, societatea nu poate sa incheie conventii civile pentru aceleasi servicii ce fac obiectul contractului individual de munca si pentru care societatea nu poate demonstra caracterul specializat, sezonier sau temporar, servicii pentru care potrivit Codului muncii societatea avea posibilitatea de a incheia contract cu agent de munca temporara **sau contract individual de munca cu timp partial in baza caruia se poate desfasura aceeași activitate sau una similară cu cea a salariatului angajat cu contract individual de muncă**, explicitatea normei legale fiind suficient de clara pentru participantii la viata economica.

Potrivit celor prezentate se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat veniturile obtinute de persoanele fizice in baza conventiilor civile de prestari servicii ca fiind venituri de natura salariala si au calculat diferenta de impozit pe salarii suplimentara in sarcina societatii, si pe cale de consecinta **au stabilit impozitul pe alte venituri in suma de ..... lei ca fiind virat in plus.**”

Raportându-ne la cauza dedusă judecării, în ceea ce privește susținerea petentei privind caracterul *ocasional* al activităților de inventariere/reetichetare de produse, aceasta nu poate fi avută în vedere în condițiile în care „caracterul specializat, sezonier sau temporar” nu se confirmă în situația în care conform anexei nr. 122 la RIF rezultă că pontajele sunt aferente lunilor februarie, martie, aprilie, mai, iulie și septembrie 2006, adică 6 luni, din care 4 consecutive, nu pot constitui un sezon sau o activitate temporară.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că însăși petenta pentru același tip de operațiuni (inventariere și reetichetare), în același an

(2006), a utilizat de asemenea proprii angajați, remunerându-i însă pe baza statelor de salarii, cu reținerea impozitului pe venit din salarii și a tuturor contribuțiilor aferente.

În ceea ce privește argumentația petentei că “Activitățile desfășurate nu erau înscrise în obiectul principal și/sau secundar de activități și nici prevăzută să se realizeze prin posturile cuprinse în organigrama” în condițiile în care a avut în vedere constatările din Decizia de soluționare nr. ... /2010, învederăm că tot în cuprinsul acesteia, sunt citate dispozițiile art.87 și art.88 din Codul muncii, unde se arată că pentru executarea unei sarcini precise și cu caracter temporar, denumită misiune de muncă temporară, **“și numai în următoarele cazuri:**

*a) pentru înlocuirea unui salariat al cărui contract individual de muncă este suspendat, pe durata suspendării;*

*b) pentru prestarea unor activități cu caracter sezonier;*

*c) pentru prestarea unor activități specializate ori ocazionale.”*, angajatorul poate apela la un agent de muncă temporară “*societate comercială autorizată de Ministerul Muncii și Solidarității Sociale, care pune provizoriu la dispoziție utilizatorului personal calificat și/sau necalificat pe care îl angajează și îl salarizează în acest scop. Condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară se stabilesc prin hotărâre a Guvernului.*”, or petenta nedemonstrând în vreun fel că a aplicat dispozițiile legale mai sus citate, operațiunile de inventariere și reetichetare la Fabrica de Centuri de Siguranță fiind efectuate de personalul propriu, angajat al petentei și în plus activitățile respective s-au desfășurat conform procedurilor petentei, cu mijloacele specifice puse la dispoziție de angajator și sub directa coordonare a comisiilor de inventariere, alcătuite din personalul propriu.

Potrivit celor prezentate se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat veniturile obținute de persoanele fizice în baza convențiilor civile ca fiind venituri de natura salarială și au calculat diferența de impozit pe salarii și asimilate salariilor suplimentară în sarcina petentei în sumă de ... lei, și pe cale de consecință au stabilit impozitul pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, precum și a contractelor de agent în sumă de ... lei ca fiind virat în plus.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în sumă totală de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe salarii stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-MC ... /25.03.2015 emisă de DGAMC, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii stabilit suplimentar, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru obligația fiscală reprezentând impozit pe veniturile din salarii stabilit suplimentar în sumă de ... lei, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere/dobânzile și penalitățile de întârziere calculate în sarcina petentei

reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Referitor la contribuțiile sociale și fondurile speciale stabilite suplimentar conform prezentării detaliate la paragrafele III.2, III.3, III.4, III.5, III.6, III.7, III.8, III. 10 și III.11 din Raportul de Inspecție Fiscală în condițiile în care așa cum s-a arătat mai sus baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii a fost legal majorată în timpul inspecției fiscale, iar contribuțiile sociale se calculează asupra veniturilor salariale, rezultă că și acestea sunt în mod legal datorate.

Astfel în condițiile în care petenta în cuprinsul contestației nu aduce niciun argument legal din care să rezulte că modul de calcul al acestora este incorect, singurele motivații fiind referitoare la tratamentul fiscal al veniturilor plătite în baza convențiilor civile care fost mai sus analizat, contestația va fi respinsă pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru sumele de mai jos:

- ... lei – contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator
- ... lei – contribuția de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați
- ... lei – contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator
- ... lei – contribuția de asigurări de sănătate datorată de asigurați
- ... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- ... lei – contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- ... lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații.

Referitor la:

- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat datorată de angajator
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de asigurați
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției pentru șomaj datorată de angajator
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații și

- ... lei – penalități 15% aferente contribuției de asigurări sociale de stat datorată de angajator
- ... lei – penalități 15% aferente contribuției de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați
- ... lei – penalități 15% aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator
- ... lei – penalități 15% aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de asigurați
- 518 lei – penalități 15% aferente contribuției pentru șomaj datorată de angajator
- ... lei – penalități 15% aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- ... lei – penalități 15% aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- ... lei – penalități 15% aferente contribuției pentru concedii și indemnizații,

calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-MC ... /25.03.2015 emisă de DGAMC, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere aferente stabilite suplimentar, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul reprezentând contribuțiile sociale stabilit suplimentar, astfel:

- ... lei – contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator
- ... lei – contribuția de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați
- ... lei – contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator
- ... lei – contribuția de asigurări de sănătate datorată de asigurați
- ... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- ... lei – contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- ... lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații

contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere/dobânzile și penalitățile de întârziere calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

**Referitor la măsura nr. 1.1. din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../24.03.2015**, privind refacerea calculului impozitului pe profit pentru perioadele fiscale ulterioare, ținând cont de faptul că pierderea fiscală înregistrată de petentă la 31.12.2010 a fost diminuată în urma inspecției fiscale de la valoarea de .... lei la valoarea de .... lei, se rețin următoarele:



În fapt, în baza aspectelor consemnate în RIF, organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea bazei de calcul a impozitului pe profit aferentă perioadei fiscale septembrie – decembrie 2010 cu suma de ... lei, conform celor prezentate la paragraful III.1.5.13.2 din Raport.

Astfel, pierderea fiscală înregistrată de petentă la 31.12.2010, în sumă de .... lei, a fost diminuată cu suma de .... lei, până la valoarea de .... lei.

În contestația formulată petenta nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază pretențiile referitoare la acest capăt de cerere.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 26

*(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora. (...)*

*(5) Prin excepție de la prevederile alin. (1), pierderea fiscală anuală realizată începând cu anul 2009, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”*

Totodată în condițiile în care petenta nu a argumentat și motivat în vreun fel contestația devin incidente următoarele prevederi:

- art.206 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

*"Forma și conținutul contestației :*

*Contestația se formulează în scris și va cuprinde : [...]*

***c) motivele de fapt și de drept;***

***d) dovezile pe care se întemeiază;"***

iar pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, stipulează “

*“Contestația poate fi respinsă ca : [...]*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”*

Se reține că, deși atât la începutul cât și la finalul contestației, petenta menționează că se îndreaptă și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de

organele de inspecție fiscală nr. .../24.03.2015, societatea contestatoare nu a prezentat în apărarea sa niciun argument care să contrazică cele stabilite de organele de inspecție fiscală prin actul atacat nici la data formulării contestației și nici ulterior, până la data emiterii prezentei, contestatoarea aducând argumente numai pentru cele stabilite prin Decizia de impunere nr. F-MC ... /25.03.2015, care a fost analizată anterior.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 din Legea nr.... /2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, intrat în vigoare la data de 15.02.2013 „**cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească , în afară de cazurile anume prevăzute de lege**” și art.250 **din același act normativ care precizează : „, dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]**” .

Totodată, art.65 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare : „(1) *contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Totodată, prin Decizia ... în dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că “motivarea contestației în procedură administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 zile în care se poate și formula contestația administrativă iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Având în vedere cele reținute mai sus, faptul că petenta nu aduce niciun argument care să combată constatările organelor fiscale în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014, urmează a se respinge ca nemotivată contestația formulată împotriva **Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /24.03.2015 - măsura 1.1.**, DGRFP Timișoara neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept, în conformitate cu prevederile pct. 2.5 din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „*Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*”

Învederăm faptul că în ceea ce privește măsura 2.1. din cuprinsul Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /24.03.2015, se constată că în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin. (2) din Codul de procedură

fiscală, republicat, competența de soluționare pentru acest capăt de cerere aparține organului fiscal emitent al actului atacat. În considerarea faptului că în cuprinsul Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... /12.06.2015 rezultă că D.G.A.M.C. s-a investit cu soluționarea contestației formulată împotriva măsurii 2.1. din cuprinsul Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /24.03.2015.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei mai sus prezentate și în temeiul art. 65, art. 85, art. 86, art. 87, art. 205, art. 206, art. 209 din OG nr. 91/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, art. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Ordinul nr. 1021/2013 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", art. 7, art. 11, art. 19, alin. (1), art. 21, art. 24, art. 26, art. 113, art. 114, art. 115, art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 12, pct. 13, pct. 22, pct. 23, pct.24, pct.29, pct.32, pct.33, pct. 44, pct. 48, pct. 71<sup>5</sup>, pct. 71<sup>6</sup>, pct. 71<sup>7</sup> din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 5, art. 7, pct.41, pct.45, pct. 68-70, pct. 74, pct.75 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art. 5, art. 11, pct. 42, pct. 72, pct. 73, pct. 74, pct. 80 din Ordinul nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art. 2 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, pct. 1.36, 1.38, 1.48, 1.49, 1.50, 1.51 pct. 6, pct.12 din Liniile Directoare OCDE, art.2 din Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, art. 1, art. 35, art. 39, art. 40, art. 154, art. 295 din Codul Muncii, respectiv Legea nr. 53/2003, art. 1410 – 1412, art. 1470, art. 1471 din Codul civil, aplicabil în anul 2006, în baza Referatului nr. 39464/1/.....02.2016, se

### **DECIDE :**

- *respingerea ca inadmisibilă*, a contestației formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC ... /25.03.2015 emis de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili;

- *respingerea ca nemotivată* a contestației formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /24.03.2015 - măsura 1.1. emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili;

- *admiterea parțială* a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC ... /25.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. F-MC ... /25.03.2015 pentru suma totală de .... lei reprezentând:

- .... lei – impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente

- ... lei – majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- .... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.
- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC ... /25.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma totală de .... lei reprezentând:
  - ... lei – impozit pe profit
  - ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
  - ... lei – penalități 15% aferente impozitului pe profit
  - ... lei – impozit pe veniturile din salarii
  - ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii
  - ... lei – penalități 15% aferente impozitului pe veniturile din salarii
  - ... lei – contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator
  - ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat datorată de angajator
  - ... lei – penalități 15% aferente contribuției de asigurări sociale de stat datorată de angajator
  - ... lei – contribuția de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați
  - ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați
  - ... lei – penalități 15% aferente contribuției de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați
  - ... lei – contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator
  - ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator
  - ... lei – penalități 15% aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator
  - ... lei – contribuția de asigurări de sănătate datorată de asigurați
  - ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de asigurați
  - ... lei – penalități 15% aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de asigurați
  - ... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
  - ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției pentru șomaj datorată de angajator
  - 518 lei – penalități 15% aferente contribuției pentru șomaj datorată de angajator
  - ... lei – contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
  - ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați

- ... lei – penalități 15% aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- ... lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- ... lei – penalități 15% aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații
- ... lei – majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații
- ... lei – penalități 15% aferente contribuției pentru concedii și indemnizații
- ... lei – impozit pe veniturile nerezidenților – persoane juridice
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile nerezidenților – persoane juridice
- .... lei – penalități 15% aferente impozitului pe veniturile nerezidenților – persoane juridice
- -... lei – impozit venit convenții civile.
- prezenta decizie se comunică la:
  - S.C. X S.R.L.
  - D.G.A.M.C. – A.I.F., cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

....